

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Uplatňování DPH ve stavebnictví

Application of Value Added Tax in the Building Industry

Student: Bc. Pavlína Cieslarová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Kateřina Randová

Ostrava 2011

Prohlášení:

*„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně.
Přílohy dané mi k dispozici jsem samostatně doplnila.“*

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....
podpis

Poděkování:

Na tomto místě bych ráda poděkovala paní Ing. Kateřině Randové a paní Ing. Miroslavě Novákové za jejich cenné rady a připomínky k diplomové práci.

OBSAH:

1. ÚVOD	1
2. CHARAKTERISTIKA DANÍ V ČESKÉ REPUBLICE	3
2.1. SOUSTAVA DANÍ V ČR.....	3
2.2. PŘÍMÉ DANĚ.....	4
2.2.1. <i>Důchodové daně</i>	4
2.2.2. <i>Majetkové daně</i>	6
2.3. NEPŘÍMÉ DANĚ	10
2.3.1. <i>Univerzální daně</i>	10
2.3.2. <i>Selektivní daně</i>	21
2.3.3. <i>Ekologické daně</i>	22
3. PROBLEMATIKA DPH VE STAVEBNICTVÍ	24
3.1. ZÁKLADNÍ POJMY	24
3.2. UPLATŇOVÁNÍ DPH U STAVEBNÍCH A MONTÁŽNÍCH PRACÍ	27
3.2.1. <i>Sazby DPH ve stavebnictví</i>	27
3.2.2. <i>Stanovení poměru podlahové plochy</i>	27
3.2.3. <i>Uplatňování DPH u bytové výstavby</i>	29
3.2.4. <i>Uplatňování DPH u staveb pro sociální bydlení</i>	32
3.2.5. <i>Důležité předpoklady pro uplatnění sazby DPH</i>	34
3.3. PŘEVOD POZEMKŮ, STAVEB, BYTŮ A NEBYTOVÝCH PROSTOR.....	34
3.4. NÁJEM POZEMKŮ, STAVEB, BYTŮ A NEBYTOVÝCH PROSTOR.....	36
3.5. PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI NA ODBĚRATELE	37
3.5.1. <i>Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti</i>	38
3.5.2. <i>Povinnosti při přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění</i>	38
3.5.3. <i>Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti</i>	39
4. PRAKTICKÉ PŘÍKLADY K PROBLEMATICE DPH VE STAVEBNICTVÍ	41
4.1. PRAKTICKÉ UPLATNĚNÍ DPH SE ZAMĚŘENÍM NA PŘENESENÍ DAŇOVÉ POVINNOSTI NA ODBĚRATELE	41
4.2. PRAKTICKÝ PŘÍKLAD NA CHYBNÉ UPLATNĚNÍ SAZBY DPH A DOPADY S TÍM SPOJENÉ	47
4.3. PROBLÉMY S UPLATNĚNÍM DPH U STAVEBNÍCH PRACÍ V PRAXI	52
5. ZÁVĚR.....	54
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	57
SEZNAM ZKRATEK	
PROHLÁŠENÍ O VYUŽITÍ VÝSLEDKŮ DIPLOMOVÉ PRÁCE	
SEZNAM PŘÍLOH	

1. Úvod

V České republice existuje několik druhů daní. V podstatě je můžeme rozdělit na daně přímé a daně nepřímé, tzn. v závislosti na tom, jak se odvádí. Přímé daně jsou odváděny přímo příslušnému finančnímu úřadu na základě písemného daňového přiznání poplatníka. Naproti tomu daně nepřímé nedopadají přímo na jejich nositele formou daní, ale nepřímo – tedy ve formě zahrnutí těchto daní do konečných cen zboží a služeb, které hradí. U nepřímých daní totiž samotný kupující žádné daňové přiznání nepodává, nýbrž daň přiznává a odvádí finančnímu úřadu plátce této daně.

Daňové příjmy jsou u nás jedním z nejdůležitějších příjmů do státního rozpočtu. Objemově nejvýznamnějším příjmem z daní jsou daně nepřímé, zejména daň z přidané hodnoty a spotřební daň. Daň z přidané hodnoty patří mezi nejsložitější v daňové oblasti. Moje diplomová práce se bude zabývat právě daní z přidané hodnoty, přesněji jejím uplatňováním ve stavebnictví.

Stavebnictví, stejně i jako jiná odvětví, je charakteristické svými specifickými znaky, čímž se odlišuje od ostatních oborů. Patří mezi ně zejména sezónnost stavebních prací – v zimních měsících dochází k útlumu, naopak na jaře k expanzi, což se taky podepisuje na výkyvu celkových tržeb v těchto mezioddobích. Toto odvětví se odlišuje rovněž svou typickou produkcí – díky vysoké životnosti produktů a tím pádem i značně vynaloženým finančním prostředkům za tyto produkty. Do konečné ceny stavebních produktů se pak promítá i DPH, tudíž velikost sazeb daně je také neméně důležitá.

Daň z přidané hodnoty je v našem daňovém systému zakotvena již od 1. ledna 1993 a uplatňuje se ve všech státech Evropské unie (členské státy EU ji povinně uplatňují od 1. ledna 1987). Od roku 1993 docházelo k postupným harmonizacím této daně s předpisy Evropských společenství, což byla jedna ze základních podmínek, aby Česká republika mohla vstoupit do Evropské unie. Po vstupu ČR do EU, tj. k 1. květnu 2004, se při uplatňování DPH vychází ze zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, který byl už několikrát novelizován. Poslední novela proběhla k 1. dubnu 2011 a přinesla mnoho podstatných změn.

Cílem mé diplomové práce je proto analýza vybraných problémů souvisejících s uplatňováním DPH ve stavebnictví, zejména v reakci na novou úpravu zákona o DPH – nejen podle aktuálního právního stavu, ale i dle stavu k 1. lednu 2012.

Práce je rozdělena do tří hlavních částí.

V první, tedy teoretické části, se věnuji daňovému systému České republiky, včetně všeobecného přehledu veškerých daní uplatňovaných na našem území. Podrobněji se pak zabývám daní z přidané hodnoty a všemi důležitými pojmy s ní spojenými, jako je např. předmět daně, místo plnění, plátce, základ daně, sazby, registrace k dani či zdaňovací období. Rovněž poukazuji i na aktuální situaci v oblasti DPH a předpokládané změny společně se srovnáním sazeb DPH v zemích EU.

Ve druhé části se zabývám aplikací základní a snížené sazby daně, příp. nulové (v případě osvobození), v rámci bytové výstavby, sociálního bydlení i převodu a nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor. V poslední podkapitole této části se věnuji režimu přenesení daňové povinnosti, který se díky poslední novele zákona o DPH rozšířil i na další komodity.

Poslední, praktická část, je zaměřena na aktuální problematiku DPH ve stavebnictví, přesněji na vybrané problémy při poskytování stavebních prací – režim přenesení u stavebních prací s účinností od 1. ledna 2012, dále pak chybné uplatnění sazby daně a s tím spojené dopady (oprava ve výši daně). Nakonec uvádím sporné příklady s uplatňováním DPH z praxe, se kterými jsem se setkala.

2. Charakteristika daní v České republice

Než přejdeme k samotné charakteristice daní v České republice, půjdeme si nejprve definovat, co to vůbec daň je.

Daň je zákonem určená povinná platba do veřejného rozpočtu, která je neúčelová a neekvivalentní (tzn. že se jedná o jednostrannou povinnost bez nároku plátce na plnění ze strany státu). Daně se platí buďto pravidelně ve stanovených intervalech anebo při určitých okolnostech, např. darování nebo dědění.

Náš daňový systém je ve svých hlavních znacích podobný většině vyspělých zemí, zejména evropských.

2.1. Soustava daní v ČR

1. Přímé daně:

- a) důchodové* – daň z příjmů fyzických osob
 - daň z příjmů právnických osob
- b) majetkové* – daň z nemovitosti
 - silniční daň
 - daň dědická
 - daň darovací
 - daň z převodu nemovitosti

2. Nepřímé daně:

- a) univerzální* – daň z přidané hodnoty
- b) selektivní* – spotřební daně → z minerálních olejů
 - z lihu
 - z piva
 - z vína a meziproductů
 - z tabákových výrobků
- c) ekologické* – daň ze zemního plynu a některých dalších plynů
 - daň z pevných paliv
 - daň z elektřiny

3. Ostatní:

- a) clo
- b) pojistné na sociální zabezpečení

2.2. Přímé daně

Přímé daně jsou uloženy konkrétnímu subjektu podle jeho důchodové a majetkové situace, proto je dělíme na daně důchodové a daně majetkové.

2.2.1. Důchodové daně

Mezi důchodové daně řadíme daň z příjmů fyzických osob a daň z příjmů právnických osob. Daně z příjmů jsou upraveny zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, v platném znění.

Daň z příjmu fyzických osob je třetím nejdůležitějším zdrojem příjmů našeho státního rozpočtu, hned po DPH a dani z příjmů právnických osob. Její záběr je velice široký a rozhodně nepatří k nejjednodušším daním.

Daň z příjmů platí dvě skupiny osob a podle toho, do jaké skupiny náleží, jsou také zdaňovány jejich příjmy. První skupinu tvoří tzv. rezidenti, což jsou občané s trvalým bydlištěm na území ČR, případně i občané, kteří se v ČR obvykle zdržují alespoň 183 dnů v roce – ti podléhají dani z příjmů svými celosvětovými příjmy. Druhou skupinou jsou tzv. nerezidenti. Jedná se o občany, kteří podmínky rezidentury nesplňují. Kromě toho tady řadíme i občany, kteří v ČR bydliště nemají, ale zdržují se obvykle v ČR pouze za účelem studia nebo léčení – ti odvádějí daň pouze z příjmů získaných na území ČR.

Předmětem této daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky (převážně mzdy a platy), příjmy z podnikání a z jiné samostatné výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku (např. dividendy, úroky z vkladů na účtech apod.), příjmy z pronájmu (pronájem nemovitostí, pravidelný pronájem movitých věcí) a ostatní příjmy (např. příležitostné příjmy, příjmy z prodeje nemovitostí a movitých věcí, výhry v loteriích apod.).

Daň z příjmů FO má jednotnou sazbu ve výši 15 %. Pro stanovení výše daně je zapotřebí stanovit daňový základ, který se pak následně snižuje o nezdanitelnou část

a o odčitatelné položky a zaokrouhluje se na celé stokoruny dolů. Takto upravený základ daně se zdaní příslušnou aktuální sazbou, která činí pro rok 2011 15 %. Každý plátcе daně si může od daně odečíst řadu slev na dani, jako je např. základní sleva na poplatníka či sleva na manželku, sleva na dítě aj. Výjimku ovšem tvoří dividendy a úrokové příjmy, které jsou zdaněny patnáctiprocentní srážkovou daní.

Jestliže celkové zdanitelné příjmy FO (bez příjmů osvobozených od daně a příjmů zdaněných srážkou podle zvláštní sazby daně) nepřesáhnou 15 000 Kč za rok, není tato osoba povinná podat daňové přiznání a daň se neplatí.

Daně z příjmů se zpravidla neplatí jednorázově po skončení zdaňovacího období, ale už v průběhu zdaňovacího období, a to zálohově. Výše a pravidelnost zálohy se stanoví podle poslední známé daňové povinnosti. Toto se netýká občanů, kteří jsou v zaměstnaneckém poměru, tzn. že mají příjmy pouze ze závislé činnosti a funkčních požitků.

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů FO je kalendářní rok.

Poplatníkem **daně z příjmu právnických osob** jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami. Na poplatníky mající na území ČR své sídlo nebo místo svého vedení se vztahuje daňová povinnost nejen na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR, ale i na příjmy ze zdrojů v zahraničí. Poplatníci, jež na území ČR své sídlo nemají, mají daňovou povinnost vztahující se pouze na příjmy plynoucí ze zdrojů na území ČR. Od této daně je osvobozena Česká národní banka a také veřejná nezisková ústavní zdravotnická zařízení.

Předmětem této daně jsou příjmy (výnosy) z veškeré činnosti a z nakládání s veškerým majetkem. U poplatníků, kteří nejsou založeni nebo zřízeni za účelem podnikání, jsou předmětem daně vždy příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného.

S účinností od 1. 1. 2010 je sazba daně ze základu daně sníženého o položky snižující základ daně a odčitatelné položky stanovena ve výši 19 %. Tato sazba zůstává v platnosti i pro letošní rok. K odčitatelným položkám patří např. odpočet daňové ztráty (nejdéle však v pěti zdaňovacích obdobích následujících bezprostředně po zdaňovacím období, v němž byla daňová ztráta vyměřena) či 100 % výdajů (nákladů) vynaložených na výzkum a vývoj. Investiční, podílové a penzijní fondy podléhají nižší sazbě daně, a to ve výši 5 %. Sazba daně 15 % se vztahuje na samostatný základ daně, do něhož se zahrnují veškeré příjmy z dividend, podílů na zisku, vypořádacích podílů, podílů na likvidačním zůstatku nebo jim obdobná plnění, a to ve výši vč. daně sražené v zahraničí, plynoucí poplatníkům ze zdrojů v zahraničí v příslušném zdaňovacím období. Do samostatného základu daně nespádají příjmy od daně osvobozené.

Právnícké osoby platí rovněž zálohy na daň a následující rok podávají daňové přiznání s vyúčtováním daně z příjmů.

Zdaňovacím obdobím u daně z příjmů PO může být kalendářní nebo hospodářský rok.

2.2.2. Majetkové daně

Majetkové daně se řadí k přímým daním a platí se v Česku i v jiných státech. Patří sem daň z nemovitosti, silniční daň a tzv. trojdaň, kterou tvoří daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti. V českém právu jsou nejstaršími daněmi právě daně majetkové, protože na rozdíl od ostatních daní, které prošly značnými změnami, tyto zůstaly převážně stejné. Podíl jejich výnosu na statním rozpočtu je ve srovnání s jinými daněmi sice malý, avšak stálý. Jedná se tedy o daně doplňkové.

Daň z nemovitosti upravuje zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, v platném znění. Tato daň v sobě zahrnuje dvě samostatné daně – daň ze staveb a daň z pozemku. Obě daně mají odlišný způsob zdanění.

Od roku 2008 je navíc obcím dána možnost zvýšit vybíranou daň z nemovitosti prostřednictvím tzv. místního koeficientu. Obec tak může obecně závaznou vyhláškou pro všechny nemovitosti na území celé obce stanovit jeden místní koeficient ve výši 2, 3, 4 nebo 5; tímto koeficientem se pak vynásobí daň poplatníka za jednotlivé druhy pozemků, staveb, samostatných nebytových prostorů a za byty, příp. jejich souhrny.

Poplatníkem *daně ze staveb* je většinou vlastník stavby, bytu či samostatného nebytového prostoru; ve výjimečných případech jím může být i nájemce nebo uživatel stavby. Vlastní-li nemovitost více osob, pak platí daň společně a nerozdílně. Předmětem daně jsou stavby na území ČR, na které bylo vydáno kolaudační rozhodnutí, dále byty i samostatné nebytové prostory vč. podílů na společných prostorech. U staveb je základem daně výměra půdorysu nadzemní části stavby v m^2 , a to podle stavu k 1. lednu zdaňovacího období; u bytů a samostatných nebytových prostor je základem daně výměra podlahové plochy v m^2 vynásobená koeficientem 1,20. Velikost základní sazby se pak odvíjí dle účelu užití stavby. Dále se může upravovat podle počtu nadzemních podlaží. Roli hraje také koeficient odvozený od velikosti obce (resp. počtu obyvatel), kde se stavba nachází. Postupnými úpravami základní sazby docílíme výsledné sazby daně.

Daň z pozemků platí většinou vlastník pozemku, příp. organizační složka státu nebo PO, která má právo trvalého užívání a pozemek je ve vlastnictví ČR; ve speciálních případech může být poplatníkem daně také nájemce pozemku či v případě, že majitel není znám, tak jím může být samotný uživatel pozemku. V případě vlastnictví pozemku více osobami jsou tyto osoby povinny platit daň společně a nerozdílně. Předmětem daně jsou všechny pozemky na území ČR vedené v katastru nemovitostí. Základem daně je buď výměra pozemku (v m²) či cena pozemku (v Kč), a to v závislosti na typu pozemku. Sazba daně závisí na způsobu využití pozemku a pro výpočet daně je stejně jako u daně ze staveb podstatný koeficient, jež se odvíjí od umístění pozemku.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Činí-li daň z nemovitosti méně než 5 000 Kč za rok, je daň splatná najednou – do 31. května běžného zdaňovacího období. Pokud je daň vyšší než 5 000 Kč, můžeme ji splatit ve dvou stejných splátkách – nejpozději do 31. května a 30. listopadu běžného zdaňovacího období (u poplatníků provozujících zemědělskou výrobu nebo chov ryb je rovněž možnost dvou stejných splátek, ovšem s jinými termíny – nejpozději do 31. srpna a 30. listopadu). Toto samozřejmě není povinnost, ale možnost.

Daň z nemovitosti se neplatí, nepřesáhne-li 30 Kč u jednoho poplatníka a u jednoho správce daně. Daňové přiznání se ale podává, daň se vyměří, ale už se nepředepíše k úhradě.

Silniční daň je upravena zákonem č. 16/1993 Sb., o dani silniční, v platném znění.

Poplatníkem silniční daně (FO i PO) jsou provozovatel vozidla registrovaného v ČR v registru vozidel, zapsaný v technickém průkazu; dále uživatel vozidla, pokud osoba zapsaná v technickém průkazu zemřela, zanikla nebo byla zrušena; zaměstnavatel, pokud vyplácí cestovní náhrady svému zaměstnanci za použití osobního automobilu nebo jeho přípojného vozidla, nevznikla-li již daňová povinnost provozovateli vozidla; osoba, která používá vozidlo registrované a určené jako mobilizační rezerva nebo pohotovostní zásoba; anebo stálá provozovna nebo jiná organizační složka osoby se sídlem nebo trvalým pobytem v zahraničí.

Předmětem daně jsou motorová vozidla a jejich přípojná vozidla, která jsou registrovaná a provozovaná v ČR, za podmínky, že jsou používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti. Vozidla používaná výlučně pro osobní potřebu jsou od daně osvobozena. Vozidla s největší povolenou hmotností nad 3,5 tuny, která jsou určena výlučně k přepravě nákladů a registrovaná v ČR, jsou předmětem silniční daně vždy, tedy i v případě, že nejsou používána k podnikání.

V případě osobních automobilů (s výjimkou automobilů na elektrický pohon, jež jsou od daně osvobozeny) závisí výše daně na zdvihovém objemu motoru v cm³, zatímco v případě nákladních automobilů na počtu náprav a celkové hmotnosti v tunách.

Sazby daně jsou stanoveny jako pevně dané roční částky pro každé jednotlivé vozidlo zvlášť, a to podle údajů uvedených v technickém průkazu vozidla.

Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Tzv. **trojdaň** upravuje zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, v platném znění. S těmito třemi daněmi jsme se v minulosti nesetkávali, ale kdysi ještě před jejich zavedením tyto daně nahrazovaly notářské poplatky.

Pro účely výpočtu daně dědické, darovací a z převodu nemovitostí jsou osoby roztrženy do tří skupin, jež vyjadřují vztah poplatníka k zůstaviteli, dárci (obdarovanému) nebo nabyvateli (převodci). Do I. skupiny patří příbuzní v řadě přímé (rodiče, děti a vnuci) a manželé; do II. skupiny patří příbuzní v řadě pobočné (sourozenci, synovci, neteře, strýcové a tety), dále manželé dětí (zeťové a snachy), děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a také osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily nejméně po dobu jednoho roku před převodem nebo smrtí zůstavitele ve společné domácnosti, a které z tohoto důvodu pečovaly o společnou domácnost nebo byly odkázány výživou na nabyvatele, dárce nebo zůstavitele; do III. skupiny patří ostatní FO a PO.

Poplatníkem **daně dědické** je dědic, který nabytí dědictví nebo jeho část ze závěti, ze zákona nebo z obou těchto právních důvodů. Dědickou daní se zdaňuje bezúplatné nabytí majetku po smrti fyzické osoby. Jedná se o daň, kdy dědic získává majetek, aniž by poskytl nějakou protihodnotu. Předmětem daně jsou nemovité věci, byty a nebytové prostory, movité věci, cenné papíry, peněžní prostředky v české i cizí měně, pohledávky, majetkové práva a jiné majetkové hodnoty. Každý, kdo se stává dědicem, je zároveň tak i plátcem daně. Dědicem tedy může být jak FO, tak PO nebo stát. Výjimka nastává právě u státu. Ten sice může být dědicem, ale pouze ze závěti a má stejná práva jako ostatní osoby, tj. i dědictví odmítnout; ze zákona však stát není plátcem této daně. Kromě České republiky, také územní samosprávný celek a osoby uvedené v I. a II. skupině jsou od daně osvobozeny a nemusí ani podávat daňové přiznání. Základem daně je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem snížená o prokázané dluhy zůstavitele, které na dědice přešly zůstavitelovou smrtí, přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele a odměnu a hotové výdaje notáře pověřeného soudem

k úkonům v řízení o dědictví. Je-li zjištěný skutečný stav majetku menší než dluhy zůstavitele, nedochází tak ke vzniku daňové povinnosti.

Daň darovací je velmi podobná dani dědické, protože se jedná taktéž o zdanění bezúplatného nabytí majetku. Rozdíl je pouze v tom, že u daně darovací dochází k převodu majetku mezi živými osobami, zatímco u daně dědické hovoříme o přechodu majetku v důsledku smrti. Poplatníkem daně darovací se stává nabyvatel majetku, v případě darování do ciziny, je to sám dárce. Poplatníkem může být FO i PO. Předmětem daně jsou nemovitosti a movitý majetek či jiný majetkový prospěch. Základem daně je cena majetku, který je předmětem této daně, snížená nejenom o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které se váží k předmětu daně, ale i cenu majetku od daně osvobozeného a clo společně s daní placené při dovozu v případě, že se jedná o movité věci darované nebo dovezené z ciziny. Od daně darovací je osvobozeno rovněž bezúplatné nabytí majetku, dochází-li k němu mezi osobami zařazenými v I. a II. skupině.

Sazby dědické a darovací daně se pohybují od 1 % do 40 % a jejich výše je stanovena v závislosti na vztahu mezi zůstavitelem/dárce a nabyvatelem (dědicem nebo obdarovaným). U daně dědické se výsledná částka násobí koeficientem 0,5.

Předmětem **daně z převodu nemovitostí** je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. V případě výměny dvou nemovitostí se tyto vzájemné převody považují jen za jeden převod; daň se pak odvede z toho převodu, ze kterého je daň vyšší. Sazba daně z převodu nemovitostí je stanovena ve výši 3 % ze základu daně. Daňovým základem je cena nemovitosti zjištěná dle znaleckého posudku; je-li však cena sjednaná (tj. skutečná prodejní cena neboli cena smluvní) vyšší než cena zjištěná, je základem daně cena sjednaná. Při převodu nemovitosti je poplatníkem daně převodce (tj. prodávající) a nabyvatel (tj. kupující) je v tomto případě ručitelem; dále může být poplatníkem i nabyvatel např. v případě konkursu nebo převodce i nabyvatel při výměně nemovitostí. Daň se neplatí, je-li menší než 100 Kč.

2.3. Nepřímé daně

Nepřímé daně členíme podle toho, zda se týkají pouze vybraného okruhu zboží – pak hovoříme o selektivních daních (např. spotřební daň), anebo se týkají veškerého zboží – pak se jedná o daně univerzální (např. daň z přidané hodnoty).

Mezi některé prospěšné vlastnosti nepřímých daní v porovnání s daněmi přímými patří:

- jsou stabilní a předvídatelné,
- jejich výběr je mnohem jednodušší než u přímých daní,
- jsou rovné – každý občan platí stejnou daň bez rozdílů,
- jsou nenápadné, skryté v ceně zboží.

2.3.1. Univerzální daně

V koncepci nové daňové soustavy platné od 1. 1. 1993 byla u nás zavedena daň z přidané hodnoty, která nahradila daň z obratu.

Daně z přidané hodnoty se nevyhne téměř nikdo při nákupu většiny zboží a služeb, a proto je označována za daň „univerzální.“ Tato daň upravená zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, v platném znění (dále jen „ZDPH“), je samozřejmě harmonizována s příslušnými předpisy Evropské unie. Podléhá jí naprostá většina zdanitelného plnění v České republice i zboží z dovozu.

Správu daně z přidané hodnoty vykonávají příslušné finanční úřady dle sídla či místa pobytu plátce daně.

Princip DPH je postaven na těchto základních předpokladech:

- daň hradí konečný spotřebitel v ceně zboží, popř. služeb,
- daň je státu odváděna postupně, tzn. každý výrobce či poskytovatel služby odvede DPH ze své „přidané hodnoty.“

Proto DPH funguje na principu daně na vstupu a na výstupu. Daň na vstupu je daň, která je obsažena v částce za přijaté plnění nebo daň z poskytnuté úplaty. Daň na výstupu je zase daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty. Důležitým prvkem je i tzv. samovyměření daně, které si vynutil přeshraniční obchod v rámci Evropské unie. Znamená to tedy, že dovozce zboží a služeb, jež vyměřuje daň

na výstupu, si sám vyměří daň na vstupu, kterou pak uplatní jako odpočet při vyúčtování s finančním úřadem.

Stát vybere každým rokem na dani z přidané hodnoty více. Hlavní příčinou je rostoucí spotřeba domácností a rovněž růst cen. Roční nárůst příjmů z DPH za rok 2010 oproti roku 2009 činil 11,2 mld. Kč. Podíl DPH na celkových daňových příjmech, jež stát vybírá, představuje jednu třetinu. Státní rozpočet se o výnosy z této daně dělí s kraji a obcemi, přičemž kraje z nich dostanou necelých 9 % a obce necelých 22 %. Zbytek zůstává příjmem státního rozpočtu.

Předmětem daně je (§ 2 odst. 1 ZDPH):

- ◆ dodání zboží nebo převod nemovitosti anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- ◆ poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti, s místem plnění v tuzemsku,
- ◆ pořízení zboží z jiného členského státu Evropské unie za úplatu, uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání,
- ◆ pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu EU za úplatu osobou, která není osobou povinnou k dani,
- ◆ dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Územní působnost (§ 3 ZDPH):

1. tuzemsko – území České republiky,
2. třetí země – území mimo území Evropského společenství,
3. území Evropského společenství – území stanovené příslušným právním předpisem Evropských společenství,
4. některá území Evropského společenství vyloučena dle zákona o DPH a některá území Evropského společenství z pohledu zákona o DPH přiřčleněna.

Místo plnění je z hlediska aplikace DPH velmi důležitý pojem, neboť určuje, kde je místo zdanění, tj. kde má být daň (na území kterého státu) přiznána a zaplácena, popř. kde se uskutečňuje plnění osvobozené od daně. Místem plnění je tedy:

- *při dodání zboží (§ 7 ZDPH)* – místo, kde se zboží nachází v době, kdy se dodání uskutečňuje. U dodání zboží spojené s přepravou či odesláním je místem plnění místo, kde se zboží nachází v době, kdy přeprava či odeslání zboží začíná. Je-li však dodání zboží spojeno s instalací nebo montáží, je místem plnění místo, kde je zboží instalováno nebo smontováno.
- *při převodu nemovitosti (§ 7 ZDPH)* – místo, kde se nemovitost nachází.
- *při zasílání zboží (§ 8 ZDPH)* – místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy osobě, pro kterou se dodání uskutečňuje.
- *při poskytnutí služby (§ 9 ZDPH)* – místo dle sídla příjemce služby, je-li tato služba poskytnuta osobě povinné k dani, v opačném případě místo dle poskytovatele služby. Toto základní pravidlo pro stanovení místa plnění při poskytnutí služby se použije jen v případě, že se nejedná o specifické služby vyjmenované v § 10 ZDPH, u nichž je místo plnění stanoveno jinak:
 - *při poskytnutí služby vztahující se k nemovitosti, vč. služby realitní kanceláře, odhadce nebo služby architekta a stavebního dozoru (§ 10 ZDPH)* – místo, kde se nemovitost nachází,
 - *při poskytnutí přepravy osob (§ 10 a ZDPH)* – místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje,
 - *při poskytnutí služby v oblasti kultury, umění, sportu, vědy, vzdělávání, zábavy a podobných služeb (§ 10 b ZDPH)* – místo podle sídla příjemce služby, je-li tato služba poskytnuta osobě povinné k dani, anebo místo konání akce (jak tomu bylo donedávna), avšak pouze u služeb spočívajících v zajištění vstupu na tyto akce (vstupné) či poskytovaných ve prospěch osob nepovinných k dani,
 - *při poskytnutí stravovací služby (§ 10 c ZDPH)* – místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta,
 - *při poskytnutí krátkodobého nájmu dopravního prostředku (§ 10 d ZDPH)* – místo, kde je dopravní prostředek skutečně předán zákazníkovi do držení či užívání,
 - *při poskytnutí služby zprostředkovatelem osobě nepovinné k dani (§ 10 e ZDPH)* – místo, kde je místo plnění zajišťovaného plnění,
 - *při poskytnutí služby přepravy zboží osobě nepovinné k dani (§ 10 f ZDPH)* – místo, kde se příslušný úsek přepravy uskutečňuje. Jedná-li se však o službu přepravy zboží

mezi členskými státy poskytnutou osobě nepovinné k dani, je místem plnění zahájení přepravy,

- *při poskytnutí služby přímo související s přepravou zboží a služby oceňování movité věci a práce na movité věci osobě nepovinné k dani (§ 10 g ZDPH)* – místo, kde je tato služba skutečně poskytnuta,
 - *při poskytnutí služeb zahraniční osobě nepovinné k dani (§ 10 h ZDPH)* – místo, kde má osoba, které je služba poskytnuta, sídlo či místo pobytu, jde-li o převod a postoupení autorského práva, poradenskou službu, reklamní službu, pojišťovací služby, poskytování pracovníků, telekomunikační službu, službu rozhlasového a televizního vysílání a dalších služeb uvedených v tomto paragrafu,
 - *při poskytnutí telekomunikační služby, služby rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytované služby zahraniční osobou povinnou k dani osobě nepovinné k dani (§ 10 i ZDPH)* – tuzemsko (u telekomunikační služby a služby rozhlasového a televizního vysílání musí být splněna podmínka, že ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku),
 - *při poskytnutí nájmu dopravního prostředku (§ 10 j ZDPH)* – třetí země, dochází-li ke skutečnému užití či spotřebě ve třetí zemi a dle základního pravidla je místem plnění tuzemsko. V případě, že dochází ke skutečnému užití či spotřebě v tuzemsku a dle základního pravidla je místem plnění třetí země, pak je místem plnění tuzemsko,
 - *při poskytnutí služby osobě povinné k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu ve třetí zemi (§ 10 k ZDPH)* – tuzemsko, je-li podle základní podmínky stanoveno místo plnění ve třetí zemi a ke skutečnému užití nebo spotřebě dochází v tuzemsku (s výjimkou služeb osvobozených od daně).
- *při pořízení zboží z jiného členského státu (§ 11 ZDPH)* – místo, kde se zboží nachází po ukončení jeho odeslání nebo přepravy pořizovateli.
- *při dovozu zboží (§ 12 ZDPH)* – členský stát, na jehož území se zboží nachází v době, kdy vstupuje ze třetí země na území Evropského společenství.

Poplatníkem DPH je fyzická či právnická osoba při nákupu většiny zboží a služeb.

Plátcem DPH (§ 94 odst. 1 ZDPH) se stává osoba povinná k dani, která má sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku, jestliže její obrat přesáhne za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč.

Osobou povinnou k dani (§ 5 odst. 1 ZDPH) je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je i právnická osoba, která nebyla založena ani zřízena za účelem podnikání, uskutečňuje-li ekonomické činnosti. Osobou povinnou k dani je také skupina podniků, která se registruje k DPH. Stát, kraje a obce (§ 5 odst. 3 ZDPH) se při výkonu působností v oblasti veřejné správy nepovažují za osoby povinné k dani, a to i v případě, kdy za výkon těchto působností vybírají úplatu (např. správní poplatky). To však neplatí v případě, došlo-li uskutečňováním některých z těchto výkonů k výraznému narušení hospodářské soutěže, a to dle rozhodnutí příslušného orgánu, pak se tedy za osobu povinnou k dani považují. Stát, kraje a obce se považují za osobu povinnou k dani vždycky, uskutečňují-li činnosti uvedené v Příloze č. 3 tohoto zákona (např. dodání vody, plynu, tepla, chladu a elektřiny; poskytování služeb v oblasti telekomunikací; činnosti reklamní; pořádání veletrhů, výstav; služby kantýn a závodních jídelen a jiné).

Ekonomickou činností (§ 5 odst. 2 ZDPH) se rozumí soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů (zejména nezávislá činnost vědecká, literární, umělecká, výchovatelská nebo učitelů, stejně tak i nezávislá činnost lékařů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních zručů). Za ekonomickou činnost se rovněž považuje soustavné využití hmotného a nehmotného majetku za účelem získání příjmů. Ekonomickou činností ale není činnost vykonávaná v pracovněprávním vztahu (tj. činnost zaměstnanců či jiných osob, jež mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem), případně činnosti osob zdaňované jako příjmy ze závislé činnosti podle zvláštního právního předpisu nebo jako příjmy, z nichž je uplatňována zvláštní sazba daně podle zvláštního právního předpisu.

Plátcí vzniká **povinnost přiznat daň na výstupu** (§ 21 odst. 1 ZDPH) ke dni uskutečnění zdanitelného plnění nebo kde dni přijetí úplaty, a to k tomu dni, který nastane dříve. Jestliže však plátce nevede účetnictví, je povinen přiznat daň nejpozději ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, příp. ke dni přijetí úplaty, pokud plátce daň přizná.

Od daně jsou zcela osvobozeny poštovní služby; rozhlasové a televizní vysílání; finanční a pojišťovací činnosti; převod a nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor; zdravotnické služby a zboží; sociální pomoc; výchova a vzdělávání či provozování loterií a jiných podobných her. Jedná se zde o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně (§ 51 odst. 1 ZDPH).

Naproti tomu existují i plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně (§ 63 odst. 1 ZDPH). Řadíme mezi ně dodání zboží do jiného členského státu; pořízení zboží z jiného členského státu; vývoz zboží; poskytnutí služby do třetí země; přeprava a služby přímo vázané na dovoz a vývoz zboží; přeprava osob či dovoz zboží.

Základem daně (§ 36 odst. 1 ZDPH) je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, nebo od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění.

Je-li úplata přijata ještě před uskutečněním zdanitelného plnění, je základem daně (§ 36 odst. 2 ZDPH) částka přijaté platby snižena o daň.

Základ daně (§ 36 odst. 3 ZDPH) také zahrnuje:

- a) clo, dávky nebo poplatky (při dovozu zboží),
- b) spotřební daň s výjimkou zboží v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- c) ekologické daně,
- d) dotace k ceně,
- e) vedlejší výdaje, jež jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění, při jeho uskutečnění (např. balení, přeprava, pojištění, provize),
- f) při poskytnutí služby i materiál přímo související s poskytovanou službou,
- g) při poskytnutí stavebních a montážních prací i konstrukce, materiál, stroje a zařízení, které se do stavby jako její součást montážními a stavebními pracemi zabudují anebo zamontují.

Sazby DPH (§ 47 ZDPH) prošly v minulosti různými změnami. V devadesátých letech byly sazby DPH v České republice relativně stálé, avšak k zajímavému vývoji sazeb došlo po roce 2004, zejména díky vstupu ČR do EU. Česko je při stanovování sazeb DPH vázáno pravidly Evropské unie. Dle těchto pravidel nesmí být základní sazba DPH nižší než 15 % a snížená sazba DPH nesmí klesnout pod 5 %. Nicméně unijní předpisy dovolují státům určité výjimky, podle nichž mohou používat i nižší sazby, než je předepsané minimum.

V roce 2004 nám základní sazba DPH klesla z 22 % na 19 %, snížená sazba zůstala stejná, tedy 5 %. Rok 2008 byl naopak změnou snížené sazby DPH, která vzrostla na 9 %, základní sazba DPH zůstala stejná. Dlouhodobě je tedy snaha o snížení základní sazby DPH a rovněž o sblížení snížené sazby se sazbou základní. To je také důsledek dnešní sazby 20 % v základu a 10 % u snížené sazby DPH, které platí od roku 2010.

Většina zboží a služeb podléhá u nás základní sazbě daně. Sniženou sazbou DPH jsou zdaněny vybrané zboží a služby. U zboží jde například o potraviny, rostliny, dětské pleny,

knihy a časopisy, vybrané zdravotnické pomůcky, léky, dětské autosedačky a palivové dřevo; k vybraným službám patří vodné a stočné, dodávky tepla, ubytovací služby, hromadná pravidelná osobní doprava, pohřební služby, kulturní činnosti, vybrané služby pro domácnosti a zdravotnické a pečovatelské služby, a také provoz posiloven či saun aj.

Výpočet DPH – 2 základní metody:

1) Metoda „zdola“ (§ 37 odst. 1 ZDPH):

Je-li cena za zdanitelné plnění stanovena bez daně, daň se vypočítá jako součin této částky bez daně a koeficientu, který se vypočítá jako podíl příslušné sazby daně (20 – základní; 10 – snížená) a čísla 100.

$$Daň = ZD \times koeficient$$

$$koeficient = \frac{sazba}{100}$$

$k = 0,10$ (snížená sazba daně)
 $k = 0,20$ (základní sazba daně)

2) Metoda „shora“ (§ 37 odst. 2 ZDPH):

Jestliže cena za zdanitelné plnění již daň obsahuje, pak se daň vypočítá jako součin této částky s daní a koeficientu, jež se vypočítá jako podíl příslušné sazby daně a součtu této sazby daně s číslem 100.

$$Daň = úplata \times koeficient$$

$$koeficient = \frac{sazba}{sazba + 100}$$

$k = 0,0909$ (snížená sazba daně)
 $k = 0,1667$ (základní sazba daně)

Koeficienty se při výpočtu zaokrouhlí na čtyři desetinná místa a vypočtená daň se zaokrouhlí na celé koruny.

Obecně má plátce **nárok na odpočet daně** (§ 72, 73 ZDPH), použije-li přijatá zdanitelná plnění pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Nově od 1. dubna letošního roku vzniká plátcům nárok na odpočet daně teprve v tom období, kdy obdrží příslušný daňový doklad. V minulosti se však odpočet daně vztahoval k období, v němž došlo k transakci. Nárok na odpočet daně tak plátcí nebudou moci uplatnit za zdaňovací období, ve kterém došlo k uskutečnění zdanitelného plnění, pokud nedostanou do konce tohoto období daňový doklad.

Pro uplatnění nároku na odpočet daně je nezbytné, aby doklad obsahoval zákonem předepsané údaje, tj. DIČ příjemce či poskytovatele nebo údaje rozhodné pro výpočet daně (základ daně, sazba daně).

Odpočet daně lze uplatnit v daňovém přiznání, popř. i při daňové kontrole.

Použije-li plátce přijaté zdanitelné plnění zčásti pro ekonomickou činnost a zčásti pro účely s ní nesouvisející, má nárok na odpočet daně pouze v poměrné výši odpovídající rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Pokud by si plátce uplatnil odpočet v plné výši, je povinen dodanit využití majetku pro soukromé účely. U dlouhodobého majetku pořízeného po 1. 4. tohoto roku tento postup již není možný a odpočet lze provést pouze částečně. Krácený odpočet přichází též v úvahu, jestliže plátce použije přijatá plnění jednak pro plnění s nárokem na odpočet daně a jednak pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.

Je rovněž důležité podotknout, že novela zákona o DPH přinesla i změnu definice daně na vstupu. Daní na vstupu u přijatelného zdanitelného plnění (§ 72 odst. 2 ZDPH) se rozumí daň uplatněná dle tohoto zákona. Z toho plyne, že je-li plátce oprávněn k odpočtu daně na vstupu, pak je oprávněn pouze k odpočtu daně dle zákona správně uplatněné.

Zdaňovacím obdobím (§ 99 ZDPH) je kalendářní měsíc či čtvrtletí. Délka zdaňovacího období se odvíjí podle výše obratu plátce za předcházející kalendářní rok. Pokud obrat za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 mil. Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí, pakliže obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 mil. Kč, je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc. Plátce, jehož obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl částky alespoň 2 mil. Kč, si může zvolit zdaňovací období.

Plátce daně podává daňové přiznání (§ 101 ZDPH) nejpozději 25. den po skončení zdaňovacího období, a to na tiskopise předepsaném Generálním finančním ředitelstvím. Vlastní daňová povinnost je splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání.

Registrace k DPH (§ 95 ZDPH) je u nás povinná pouze v případě, jsou-li splněny zákonné podmínky. Jak jsem již zmínila, jedním z nejčastějších zákonných důvodů je překročení obratu v částce 1 mil. Kč, a to za nejvýše 12 kalendářních měsíců. Přihlášku k registraci musí podat nejpozději do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, v němž subjekt překročil stanovený limit. A plátcem se stává prvního dne třetího měsíce následujícího po měsíci, kdy překročil stanovený obrat.

Nesplní-li však subjekt svou zákonnou registrační povinnost (§ 98 ZDPH), stává se plátcem daně dnem účinnosti uvedeným na osvědčení o registraci, a bude mu rovněž správcem daně stanovena „daň náhradním způsobem“ za období, v němž měl být plátcem daně a nebyl. Nebude to již mít charakter sankce jako „náhrady za neuplatnění daně

při nesplnění registrační povinnosti“ ve výši 10 % z celkového souhrnu úplat, jak tomu bylo do konce března letošního roku. V praxi to tedy vypadá následovně. Správce daně stanoví daň náhradním způsobem ze základu daně, kterým je souhrn úplat náležejících osobě povinné k dani za uskutečněná zdanitelná plnění, jež byla uskutečněna bez daně za období, kdy měla být tato osoba plátcem. Při stanovení výše daně vychází správce daně ze sazeb DPH platných ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Právě v tomto nastává podstatný rozdíl oproti předchozí úpravě, poněvadž většina plnění podléhá základní sazbě ve výši 20 %. Ani podle nové úpravy nelze zohlednit přijatá zdanitelná plnění, ze kterých by šly uplatnit nároky na odpočet daně, kdyby se subjekt zaregistroval ve lhůtě, v jaké měl. Takto stanovená daň je splatná do 30 dnů ode dne doručení platebního výměru. Stanoví-li správce daně daň náhradním způsobem, není možno již pak podat dodatečné daňové přiznání. Avšak v případě, kdy samotný subjekt zjistí špatné stanovení základu daně, může alespoň využít řádných či mimořádných opravných prostředků dle daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.) platného od 1. ledna 2011. Při pozdní úhradě této daně se subjekt nevyhne ani úroku z prodlení, který bude povinen uhradit.

Mezi další zákonné důvody v Česku spadá např. podnikání v rámci sdružení bez právní subjektivity; kapitálová akvizice – přeměna společnosti nebo družstva plátce; majetková akvizice – privatizace nebo koupě či vklad podniku plátce; pokračování v živnosti po zemřelém plátcí; pořízení zboží z členského státu EU v hodnotě nad 326 tis. Kč, nebo nového dopravního prostředku či zboží podléhající spotřební dani osobou povinnou k dani a další.

Kromě povinné registrace ze zákona se lze zaregistrovat i dobrovolně. Tato registrace může být v některých případech výhodná, zejména z důvodu nároku na odpočet daně a následného vzniku nadměrného odpočtu – kupř. když společnost nakupuje zboží se základní sazbou daně a poskytuje služby se sníženou sazbou daně. V Česku nejsou tak přísné podmínky u dobrovolné registrace, jak je tomu v zahraničí – především díky podvodům.

A jaký můžeme očekávat **vývoj DPH v budoucnu**? To bylo donedávna předmětem ustavičných vládních jednání. Původně mělo dojít ke sjednocení sazeb DPH na 20 % už v posledním čtvrtletí tohoto roku. Výjimku z této jednotné dvacetiprocentní sazby měly mít vybrané základní potraviny (chléb, mléko bez ostatních mléčných výrobků, brambory, syrová a nezpracovaná zelenina, nezpracované ryby, dětská mléčná výživa a potraviny pro pacienty s cukrovkou a dalšími metabolickými problémy), u nichž by byla zachována desetiprocentní sazba. Podle ekonomů by sjednocení DPH na 20 % mělo samozřejmě negativní dopad jak na stavebnictví, cestovní ruch, ubytovací služby, tak i na potravinářský průmysl. Vedlo by to ke zvýšení cen a tím i zvýšení inflace o několik procentních bodů.

Od tohoto návrhu se naštěstí ustoupilo a proces sjednocování DPH se posunul o víc než rok. V příštím roce dojde zřejmě ke zvýšení snížené sazby DPH ze současných 10 % na 14 % (v této snížené sazbě zůstanou stejné položky jako doposud). A od 1. ledna 2013 by měla zcela bez výjimek začít fungovat jednotná sazba DPH ve výši 17,5 %, která vznikne sjednocením snížené a základní sazby daně.

Hlavním úmysl jednotné sazby DPH je zřejmý – dosáhnout značného zvýšení prostředků do státní pokladny. Těmito příjmy z daní pak pokrýt příslušné výdaje ve státním rozpočtu.

Jednotná sazba DPH je evropský unikát a funguje pouze v Dánsku, jelikož ostatní země od ní upustily. V některých zemích Evropské unie je zavedena dokonce i nulová sazba daně, která je uvalena na vybrané produkty (nejvíce ve Velké Británii). Všechny ostatní země EU mají zavedeny více sazeb daně. Většina zemí tak využívá legislativní možnosti a má zavedeny tři sazby daně. V posledních třech letech zvýšila DPH většina členských států EU a přiblížila se tak horní hranici. Nejvyšší základní sazba DPH je v Dánsku, Maďarsku a Švédsku (25 %) a nejnižší základní sazbu DPH má Lucembursko a Kypr (15 %). Přehled jednotlivých sazeb DPH ve všech členských státech EU můžeme vidět v tabulce na následující straně (viz. Tab. 2.1.).

Tab. 2.1.: Sazby DPH v zemích EU platné od 1. 1. 2011 (v %)

Země	Základní sazba DPH	Snížená sazba DPH	Super snížená sazba DPH
Dánsko	25	-	-
Maďarsko	25	18; 5	-
Švédsko	25	12; 6	-
Rumunsko	24	9; 5	-
Finsko	23	13; 9	-
Polsko	23	8; 5	-
Portugalsko	23	13; 6	-
Řecko	23	13; 6,5	-
Lotyšsko	22	12	-
Belgie	21	12; 6	-
Irsko	21	13,5	4,8
Litva	21	9; 5	-
Bulharsko	20	7	-
Česko	20	10	-
Estonsko	20	9	-
Itálie	20	10	4
Rakousko	20	12; 10	-
Slovensko	20	10	-
Slovinsko	20	8,5	-
Velká Británie	20	5	-
Francie	19,6	5,5	2,1
Německo	19	7	-
Nizozemí	19	6	-
Malta	18	5	-
Španělsko	18	8	4
Kypr	15	8; 5	-
Lucembursko	15	12; 6	3

Zdroj: Vlastní zpracování na základě údajů z European Commission, Taxation and Customs Union, VAT Rates Applied in the Member States of the European Union 2011.

2.3.2. Selektivní daně

Spotřební daně jsou daněmi na věc a neberou vůbec žádný ohled na příjmovou situaci spotřebitele, jak je tomu u důchodové daně např. formou různých slev, nezdanitelných částí ZD či odčitatelných položek od ZD. Spotřební daň, ale i DPH se uvaluje přímo na výrobky nebo zboží; započítávají se tak do cen výrobků pro spotřebitele.

V daňovém systému podléhá spotřebním daním tato skupina výrobků: minerální oleje, líh, pivo, víno a meziprodukty, tabákové výrobky. Od ostatních výrobků se liší tyto výrobky svým výrazně vyšším daňovým zatížením. Tyto výrobky mají dlouhodobou neměnnou spotřebu, čímž zaručují stabilní daňový výnos do našeho státního rozpočtu. Jelikož spotřební daň zvyšuje cenu výrobků, uvaluje se právě na takové výrobky, u kterých je toto možné ospravedlnit – typickým příkladem je škodlivost na zdraví (např. daň z cigaret) nebo na životní prostředí (např. daň z minerálních olejů).

Spotřební daně upravuje zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, v platném znění. Jsou rovněž harmonizovány s příslušnými směrnici EU.

Správu těchto daní vykonávají celní orgány příslušné podle sídla nebo místa pobytu plátce daně.

Plátcem je PO nebo FO, která je provozovatelem daňového skladu, oprávněným příjemcem, oprávněným odesílatelem nebo výrobcem, kterým vznikla povinnost daně přiznat a zaplatit. Ta vzniká např. okamžikem uvedení výrobků do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. Dále se plátcem daně stává také FO nebo PO, jíž vznikla povinnost daně přiznat a zaplatit při dovozu; či v případě použití vybraných výrobků osvobozených od daně pro jiné účely, než na které se osvobození od daně vztahuje; či v případě ztráty nebo znehodnocení vybraných výrobků.

Předmětem daně jsou vybrané výrobky vyrobené na daňovém území České republiky či Evropského společenství nebo dovezené na daňové území České republiky nebo Evropského společenství.

Daně jsou určeny pevnými sazbami s výjimkou cigaret, kde jsou tvořeny kombinací pevné sazby a procentuální částky z konečné maloobchodní ceny.

Za zdaňovací období se považuje kalendářní měsíc.

Daň je splatná okamžikem uvedení zboží do volného daňového oběhu, tj. když opustí registrovaný daňový sklad. Daň je splatná do 40. dne po skončení příslušného zdaňovacího období, není-li stanoveno jinak. Spotřební daň z tabákových výrobků je placena prostřednictvím tabákových nálepek.

2.3.3. Ekologické daně

V souladu s podmínkami členství České republiky v Evropské unii vznikla České republice k 1. lednu 2008 povinnost zavést tyto tři ekologické daně, a to daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Proto byly ekologické daně zapracovány do zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Hlavní funkcí ekologických daní je pozitivně působit na změnu chování ekonomických subjektů a omezit negativní vlivy na životní prostředí.

Stejně jako spotřební, tak i ekologické daně spravují celní orgány.

Všechny tyto ekologické daně vstupují do základu daně pro výpočet DPH.

Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů jsou povinni platit dodavatelé plynu konečným spotřebitelům i provozovatelé distribučních, přepravních soustav a podzemních zásobníků plynu. Plátcí daně se stávají i osoby, které použily plyn zdaněný nižší sazbou daně k účelu, kterému odpovídá vyšší sazba daně; dále osoby, které použily osvobozený plyn k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje; či osoby, které použily nezdaněný plyn.

Od daně je podle § 8 odst. 1 osvobozen kupř. plyn určený:

- pro výrobu tepla v domácnostech,
- k výrobě elektřiny,
- jako pohonná hmota pro plavby na vodách,
- v metalurgických procesech či mineralogických postupech aj.

Sazby daně jsou různé podle druhu plynu. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla. V případě, že nelze vyjádřit spalné teplo plynu v MWh, stanoví se spalné teplo ve výši 15 MWh na tunu plynu.

U **daně z pevných paliv** jsou plátcí daně dodavatelé pevných paliv konečným spotřebitelům a také subjekty (FO či PO), které spotřebovaly nezdaněná paliva nebo využily pevná paliva osvobozená od daně k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje.

Předmětem daně jsou podle § 4 především:

- a) černé a hnědé uhlí,
- b) koks a polokoks z uhlí,
- c) ostatní uhlovodíky (pokud jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro výrobu tepla).

Od daně jsou podle § 8 odst. 1 osvobozena paliva určená např.:

- k výrobě elektřiny, koksu,
- jako pohonná hmota pro plavby na vodách,
- k technologickým účelům v podniku, ve kterém byla pevná paliva vyrobena.

Sazba daně činí 8,5 Kč/GJ spalného tepla v hořlavině. Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ.

Dan z elektřiny platí povinně dodavatelé elektřiny konečným spotřebitelům; provozovatelé distribuční či přenosové soustavy; osoby, jež použily osvobozenou elektřinu k jiným účelům, než na které se osvobození vztahuje i osoby, jež spotřebovaly nezdaněnou elektřinu.

Sazba daně činí 28,30 Kč/MWh. Základem daně je množství elektřiny v MWh.

Od daně lze podle § 8 odst. 1 osvobodit elektřinu, která je např.:

- ekologicky šetrná,
- vyrobená v dopravních prostředcích (pokud je tam i spotřebována),
- vyrobená ze zdaněných výrobků, pokud jsou předmětem daně ze zemního plynu, daně z pevných paliv nebo spotřební daně.

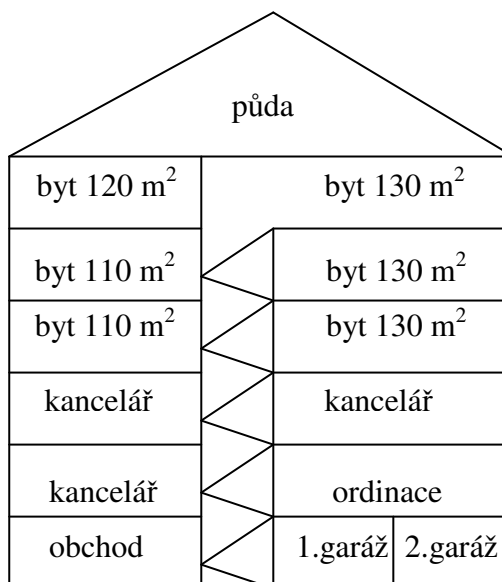
3. Problematika DPH ve stavebnictví

3.1. Základní pojmy

Než přejdeme k samotné problematice DPH a jejímu uplatňování ve stavebnictví, je důležité definovat si některé základní pojmy (§ 48 odst. 2 ZDPH):

- **Bytovým domem** je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena. Bytovým domem je tedy např. polyfunkční dům, v němž jsou i nebytové prostory, ale více než polovinu podlahové plochy tohoto domu tvoří byty.
- **Rodinným domem** je stavba pro bydlení, ve které více než polovina podlahové plochy odpovídá požadavkům na trvalé bydlení a je k tomuto účelu určena, a v níž jsou nejvýše 3 samostatné byty, nejvýše 2 nadzemní a 1 podzemní podlaží a podkroví.
- **Bytem** je soubor místností, popř. jednotlivá obytná místnost, který svým stavebně technickým uspořádáním a vybavením splňuje požadavky na trvalé bydlení. Ani v případě bytu tedy není podstatné, k jakým účelům je fakticky využíván, ale k čemu je určen.

Obr. 3.1. Bytový dům



Bytový dům odpovídající definici dle zákona o DPH.¹

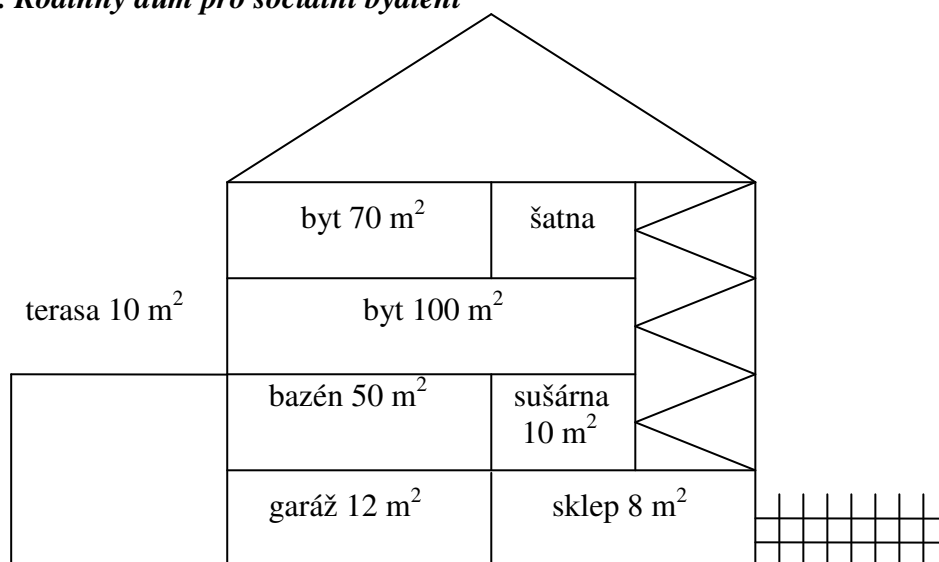
¹ viz. Ledvinková (2010, str. 141)

Za rodinný dům, bytový dům a byt nelze považovat stavby pro rodinnou rekreaci (např. chata, chalupa), ani stavby ubytovacího zařízení (tj. stavba nebo její část, kde je poskytováno ubytování a služby s tím spojené). Ubytovací zařízení se dělí podle druhu do kategorií hotel, motel, penzion a ostatní ubytovací zařízení, k nimž se řadí např. ubytovny, koleje, internáty, kempy a skupiny chat či bungalovů.

Stavby pro sociální bydlení (§ 48 a odst. 4, 5, 6, 7 ZDPH) můžeme rozdělit do dvou základních skupin. Jednak na byt, rodinný dům a bytový dům pro sociální bydlení, a jednak na ostatní stavby pro sociální bydlení. K ostatním stavbám řadíme např. domovy pro seniory, zdravotnická zařízení ústavní péče; diagnostické ústavy, dětské domovy; internáty škol samostatně zřízené pro žáky se zdravotním postižením; kojenecké ústavy a dětské domovy pro děti do tří let věku; hospice; domovy pro válečné veterány a další.

- **Bytovým domem pro sociální bydlení** je bytový dům, v němž nejsou jiné byty než byty pro sociální bydlení, tj. všechny byty musí být do výměry 120 m² podlahové plochy.
- **Rodinným domem pro sociální bydlení** je rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 350 m².
- **Bytem pro sociální bydlení** je byt, jehož celková podlahová plocha nepřesáhne 120 m².

Obr. 3.2. Rodinný dům pro sociální bydlení



Rodinný dům pro sociální bydlení o výměře podlahové plochy 250 m², jež splňuje definici dle zákona o DPH.²

² viz. Ledvinková (2010, str. 159)

Mezi další neméně důležité pojmy patří: místnost, příslušenství věci, společné části domu.

- **Místností** (§ 48 a odst. 8 ZDPH) je místně a prostorově uzavřená část stavby, vymezená podlahovou plochou, stropem a pevnými stěnami. Za místnost se nepovažují předsazené části stavby – tj. balkon či terasa, dále také místností není lodžie (ani v případě, že jsou balkóny, terasy a lodžie zasklené, se rovněž nepovažují za místnost). Místností není ani sklepní kóje, která je ohraničená pevnou stěnou nedosahující stropu anebo jiným způsobem (kupř. pletivem či laťkovou přepážkou). Pevnou stěnou je myšlena stěna, kterou bez použití technických prostředků nelze odstranit. Podlahovou plochou místností a prostorů se rozumí jejich vnitřní nášlapná plocha mezi lícními konstrukcemi stěn v půdorysném průmětu domu.³
- **Příslušenstvím věci** jsou vlastně věci, jež náleží vlastníku věci hlavní a jsou jím určeny k tomu, aby byly s věcí hlavní trvale užívány. Příslušenství věci má přitom ve vztahu k věci hlavní povahu věci vedlejší. Příslušenství má proto stejný daňový režim jako stavba hlavní. Je však nutné rozlišovat příslušenství rodinného domu a bytového domu a příslušenství bytu.

Příslušenstvím rodinného a bytového domu mohou být stavby plnící doplňkovou funkci ke stavbě hlavní a ostatní stavby. Radíme zde např. garáže, zahradní altány, kůlny, skladové prostory pro dům; podzemní stavby (jímky, jámy pro měřicí zařízení, čističky odpadních vod sloužící domu, vinné sklepy, stavby pro tepelná čerpadla); oplocení, studny a bazény; přípojky na veřejné rozvodné sítě a kanalizace, které jsou ve vlastnictví majitele rodinného nebo bytového domu. Příslušenstvím rodinného a bytového domu ještě donedávna nemohly být plošné stavby. Toto se však změnilo díky rozsudku čj. 5 As 62/2008-59 ze dne 11. 9. 2009, kde Nejvyšší správní soud uvedl, že i plošná stavba může být považována za samostatnou nemovitost, a tudíž může být i příslušenstvím jiné stavby. K plošným stavbám patří např. zámková dlažba, chodníky, odstavné plochy pro vozidla, dlažby a obruby, zahradní jezírka.

Příslušenstvím bytu jsou vedlejší místnosti a prostory, jež jsou určeny k tomu, aby byly užívány společně s bytem, jako např. komora, sklep, dřevník, kolna. Jedná se tedy o místnosti a prostory, bez nichž by nebylo možné užívat byt v rozsahu, jež je pro užívání bytu určen. Garáž nemůže být nikdy příslušenstvím bytu.

³ viz. Kuneš (2010, str. 86)

Příslušenství staveb pro sociální bydlení se posuzuje obdobně jako u příslušenství bytového domu, rodinného domu a bytu.⁴

- **Společnými částmi domu** jsou části domu určené pro společné užívání – obzvláště základy, střecha, hlavní svislé a vodorovné konstrukce, vchody, schodiště, chodby, balkóny, terasy, prádelny, sušárny, kočárkárny, kotelny, komíny, společné rozvody tepla, společné rozvody teplé a studené vody, kanalizace, plynu, elektřiny a vzduchotechniky; dále výtahy, hromosvody, společné antény, a to i když jsou umístěny mimo dům a další.⁵

3.2. Uplatňování DPH u stavebních a montážních prací

3.2.1. Sazby DPH ve stavebnictví

Daň z přidané hodnoty ve stavebnictví vychází z platného zákona o dani z přidané hodnoty č. 261/2007 Sb. Ten stanovuje ve vztahu ke stavebnictví konkrétní sazby DPH a způsoby jejich stanovení pro konkrétní stavební díla, práce a materiály. Základní sazba je 20 %, snížená 10 % a lze ji uplatnit jen v konkrétních případech.

Zákon č. 235/2004 Sb. byl novelizován zákonem č. 261/2007 Sb., který vstoupil v platnost k 1. lednu 2008. Od 1. ledna 2010 pak vstoupila v platnost změna ve výši sazeb DPH, a to z 9 na 10 % a z 19 na 20 %. Novela zákona stanovila obecně platnou základní sazbu DPH a definovala podmínky, za jakých je možné nadále využívat sazbu sníženou.

3.2.2. Stanovení poměru podlahové plochy

Rodinný dům, bytový dům

Pro určení rodinného domu nebo bytového domu se obvykle vychází ze správního rozhodnutí, příp. ze stanoviska místně příslušného stavebního úřadu. V případě, kdy nelze ani podle tohoto rozhodnout, zda se jedná o rodinný nebo bytový dům, postupuje se při vymezení rodinného domu a bytového domu metodou stanovení poměru podlahových ploch určených pro bydlení k celkové podlahové ploše. Poměr se stanoví v procentech, přičemž pro určení

⁴ viz. Kuneš (2010, str. 75-76)

⁵ viz. Kuneš (2010, str. 9)

bytového nebo rodinného domu je důležité vymezit podlahovou plochu, která odpovídá požadavkům na trvalé bydlení.

Do úhrnu podlahových ploch rodinného či bytového domu se započítává podlahová plocha všech místností a prostorů nejen určených k bydlení, ale i prostorů, které nejsou určeny k bydlení, jako jsou např. garáže, obchody a kanceláře. U bytového domu se navíc do úhrnu podlahových ploch započítává i podlahová plocha společných částí domu.

Do úhrnu podlahových ploch domu se ale nezapočítává plocha místností či prostorů, běžně nepřístupných uživatelům domu, které obvykle slouží jako technologické zázemí (např. transformovny, kotelny, místnosti a prostory pro vzduchotechniku, dílny pro údržbu). Také šachty výtahů a podlahové plochy příslušenství bytu se do celkového úhrnu podlahové plochy nezapočítávají.⁶

Byt pro sociální bydlení

Celkovou podlahovou plochou bytu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností bytu vč. místností, které tvoří příslušenství bytu.

Do podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se započítává součet podlahových ploch všech místností bytu vč. místností, které tvoří příslušenství bytu – tj. kuchyně, pokoje, sociální zařízení, chodba, komora a sklep, který je místností. Rovněž se do podlahové plochy bytu započítává i podlahová plocha, na které je umístěno vybavení bytu, jež slouží samotnému uživateli bytu – tj. nábytek, vestavěné skříně, kuchyňské linky, topná tělesa apod.

Do podlahové plochy bytu pro sociální bydlení se však nezapočítává podíl na společných částech domu, ani podlahová plocha prostor – např. balkonů, teras a lodžií, neboť nejsou chápány jako místnosti ve smyslu zákona o DPH.

Rodinný dům pro sociální bydlení

Celkovou podlahovou plochou rodinného domu pro sociální bydlení se rozumí součet podlahových ploch všech místností rodinného domu.

Hlavní rozdíl ve stanovení podlahových ploch u rodinného domu pro sociální bydlení a bytu pro sociální bydlení spočívá v započítávání podlahových ploch příslušenství rodinného domu a bytu.

⁶ viz. Kuneš (2010, str. 8-9)

Do podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se započítává součet podlahových ploch všech místností rodinného domu – tj. kuchyně, pokoje, sociální zařízení, chodba, místnosti pro podnikání a garáž, která je v domě.

Do podlahové plochy rodinného domu pro sociální bydlení se nezapočítává součet podlahových ploch prostor, jež nejsou místností (např. půda) i součet podlahových ploch místností tvořících příslušenství rodinného domu (např. garáž stojící mimo dům).⁷

3.2.3. Uplatňování DPH u bytové výstavby

Sazby daně pro bytovou výstavbu jsou od 1. ledna 2008 stanoveny v § 48 ZDPH. Toto ustanovení mělo pozbýt platnosti k 1. lednu 2011. Novela zákona o DPH č. 199/2010 Sb. však časové omezení platnosti tohoto paragrafu datem 31. prosince 2010 zrušila. To v konečném důsledku znamená, že i v roce 2011 se bude snížená sazba daně u stavebních prací uplatňovat podle stejných pravidel jako v roce 2010.

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby bytového domu, rodinného domu nebo bytu, vč. jejich příslušenství, nebo v souvislosti s opravou těchto staveb, se uplatní snížená sazba daně. Změnou dokončené stavby je:

- a) nástavba, kterou se stavba zvyšuje,
- b) přístavba, kterou se stavba půdorysně rozšiřuje, a která je vzájemně provozně propojena s dosavadní stavbou,
- c) stavební úprava, při které se zachovává vnější půdorysné i výškové ohraničení stavby; za stavební úpravu se považuje rovněž i zateplení pláště stavby.⁸

Za opravu se považuje taktéž i stavební nebo montážní údržba.

Ve kterých případech ještě uplatníme sníženou sazbu daně?

Sníženou sazbu daně lze uplatnit také u stavebních a montážních prací, které se týkají oprav, rekonstrukcí a modernizací nebytových prostor v bytových a rodinných domech.

Jsou-li stavební a montážní práce prováděny na jiné stavbě, než je rodinný dům či bytový dům, a část této stavby je určena pro bydlení, uplatní se snížená sazba daně jenom u prací výlučně poskytnutých pro část stavby určenou pro bydlení, tj. např. rekonstrukce bytu školníka ve školní budově, která není bytovým domem.

⁷ viz. Kuneš (2010, str. 85-87)

⁸ viz. Kuneš (2010, str. 73)

Co se týče půdních vestaveb – pokud se nezmění vymezení bytového domu a rodinného domu a za podmínky, že na základě těchto stavebních a montážních prací nevznikne nový byt vymezený jako jednotka s celkovou podlahovou plochou nad 120 m², uplatní se snížená sazba daně. Ta se uplatní i při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou bytu, pokud těmito pracemi nedojde k jeho změně na nebytový prostor vymezený jako jednotka.

U stavebních a montážních prací provedených na společných částech bytového domu se také uplatní snížená sazba daně.

Jestliže jsou stavební nebo montážní práce prováděny na rodinném domě, uplatní se u těchto prací snížená sazba daně, a to i v případě, že je rodinný dům užíván k rekreaci, protože rozhodující je stanovení charakteru stavby, nikoliv způsob užívání.

Ve kterých případech nelze uplatnit sníženou sazbu daně?

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených se změnou dokončené stavby, jež nesplňuje vymezení bytového domu, rodinného domu nebo bytu, nelze uplatnit sníženou sazbu daně. Výjimku však tvoří ty stavební a montážní práce, které jsou prováděny výlučně na části stavby určené k bydlení.

Dále nelze uplatnit sníženou sazbu daně u služeb, které nejsou uvedeny v příloze č. 2 zákona o DPH. Jedná se např. o činnosti nezbytné k přípravě a realizaci stavebních děl a zajištění přípravné fáze výstavby, tj. průzkumné a projektové práce, geologické, geodetické a kartografické práce, vč. inženýrských prací (kupř. revize), pokud jsou ovšem samostatným zdanitelným plněním. Pakliže jsou tyto služby poskytovány jako nedílná součást jiné služby, např. provedená revize v souvislosti s opravou elektroinstalace, stávají se součástí ceny příslušné služby – oprava elektroinstalace – a zdaňují se stejnou sazbou jako služba poskytnutá.

Sníženou sazbu daně nelze uplatnit ani při opravách, rekonstrukcích a modernizaci staveb, které jsou určeny pro rekreaci. Poněvadž za rodinný dům, bytový dům a byt nelze považovat rekreační objekty a ubytovací zařízení. Při poskytnutí stavebních nebo montážních prací na těchto stavbách se tedy uplatní vždy základní sazba daně. I v případě poskytnutí takovýchto služeb na stavbě, jež je určena na rekreaci, ale ve skutečnosti je užívána pro trvalé bydlení, se uplatní rovněž základní sazba daně.

Pokud by novela zákona o DPH č. 199/2010 Sb. nebyla přijata, vztahovala by se snížená sazba daně od letošního roku pouze k dokončeným stavbám, které vyhovují kritériím sociálního bydlení. Nebýt novely, např. u oprav dokončeného bytového domu nevyhovujícího kritériu sociálního bydlení – př. jeden z bytů podlahovou plochou přesáhl 120 m² – tak by se od 1. ledna 2011 uplatnila základní sazba daně. Vzhledem k dvojnásobné výši základní sazby daně oproti sazbě snížené, by došlo k podstatnému zdražení těchto stavebních prací.

U stavebních prací u dokončených bytů, rodinných domů a bytových domů nebude tedy nutné prokazovat, že se jedná o stavby pro sociální bydlení. Tato novela tak odstranila starosti s prokazováním splnění kritérií sociálního bydlení, zejména co se týče otázky uplatňování sazeb DPH.

Možnost používat sníženou sazbu po přechodnou dobu u stavebních prací týkajících se staveb pro bydlení vyplývá z článku 123 směrnice 2006/112/ES (recast 6. směrnice). V předloňském roce, v době předsednictví ČR, však byla uvedená směrnice novelizována směrnicí 2009/47/ES; po této novelizaci členské státy mohou sníženou sazbu daně uplatňovat na základě obecné úpravy u oprav a renovací soukromých bytů a obytných domů. Recast 6. směrnice však umožňuje použití snížené sazby daně u oprav a renovací soukromých bytů a obytných domů s výjimkou materiálů tvořících podstatnou část hodnoty poskytnuté služby. Na toto však český zákon o DPH (a zřejmě ne omylem) nepamatuje a velkoryse umožňuje použití snížené sazby daně na celou poskytnutou službu vč. materiálu. Z toho vyplývá, že součástí stavebních a montážních prací jsou konstrukce, materiály, stroje a zařízení, které se do stavby zabudují nebo zamontují.

To znamená, že pokud si budeme pro zásah do svého rodinného domu či bytu (např. výměnu vany) kupovat zařízení a materiál sami, zaplatíme za ně v běžném maloobchodě cenu vč. základní sazby DPH 20 %. Jestliže je však objednáme prostřednictvím stavební firmy, která bude tento zásah realizovat, vyfakturuje nám celkovou cenu služby vč. materiálu se sníženou sazbou DPH 10 %. V případě, že chceme tyto práce realizovat úplně sami, nezbude nám nic jiného, než pořídit zboží a materiál se sazbou základní.

3.2.4. Uplatňování DPH u staveb pro sociální bydlení

Sazby daně u staveb pro sociální bydlení jsou od 1. ledna 2008 upraveny v § 48 a ZDPH. Na rozdíl od předchozího ustanovení (§ 48 ZDPH), platnost tohoto paragrafu nebyla časově omezena.

Prvotním předpokladem pro splnění definice bytu, rodinného domu a bytového domu pro sociální bydlení je, že musí být splněna definice samotného bytu, rodinného domu a bytového domu podle zákona o DPH. U rodinného a bytového domu musí být tedy splněna podmínka, že více než polovina podlahové plochy je určena pro bydlení. To znamená, že v rodinném a bytovém domě pro sociální bydlení mohou být také nebytové prostory, a to do jedné poloviny celkové podlahové plochy.

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou stavby pro sociální bydlení, vč. jejího příslušenství, změnou dokončené stavby pro sociální bydlení, nebo v souvislosti s opravou této stavby, se uplatní snížená sazba daně.

Jestliže stavební práce v domě (rodinném i bytovém) mají za následek vznik nového bytu, nejde podle daňové správy o změnu dokončené stavby, nýbrž o novou výstavbu. Pokud tedy nová bytová jednotka spadá do kategorie sociálního bydlení, lze uplatnit sníženou sazbu.

Ve kterých případech ještě uplatníme sníženou sazbu daně?

Při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se bytový dům, rodinný dům, byt nebo prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení, se taktéž uplatní snížená sazba daně.

Snížená sazba daně se uplatní i při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou nebo opravou příslušenství staveb pro sociální bydlení, a také při výstavbě samostatného příslušenství k již existující stavbě, jež odpovídá definici stavby pro sociální bydlení.

Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou plošné stavby lze rovněž uplatnit sníženou sazbu daně, neboť i plošná stavba může být považována za samostatnou nemovitost – tzn. že může být i příslušenstvím stavby jiné.

Ve kterých případech nelze uplatnit sníženou sazbu daně?

Při poskytnutí stavebních prací spojených s výstavbou bytů, jejichž celková podlahová plocha přesáhne 120 m² a rodinných domů 350 m², se uplatní základní sazba daně.

Stejně jako u bytové výstavby, ani tady nelze uplatnit sníženou sazbu daně u činností nezbytných k přípravě a realizaci stavebních děl a zajištění přípravné fáze výstavby, které nejsou uvedeny v příloze č. 2 zákona o DPH, pokud jsou samostatným zdanitelným plněním.

V porovnání s Evropou, uplatňuje stále sníženou, příp. žádnou sazbu DPH na nové byty splňující definici sociálního bydlení ještě 12 zemí z celkového počtu 27 členských států Unie.

Na rozdíl od České republiky, kde se v současnosti uplatňuje deseti procentní sazba, má celkem 8 států (Belgie, Francie, Itálie, Lucembursko, Polsko, Rumunsko, Slovinsko, Španělsko) nižší sazbu DPH. V těchto státech se sazby DPH na sociální bydlení pohybují v intervalu 3 – 8,5 %. Zajímavé jsou především země s tzv. „super-sníženou sazbou“ (např. Lucembursko, Itálie či Španělsko), která je nižší než 5 %. Při koupi nového bytu zaplatí kupující ve Francii DPH ve výši 5,5 %, v Rumunsku 5 %, v Belgii 6 % nebo v blízkém Polsku 8 %. Přitom pouze v Lucembursku podléhá uplatnění snížené daně podmínce, že se musí jednat o pořízení nemovitosti k trvalému bydlení. Ještě dále zašli na Maltě a v Portugalsku, kde je sociální bydlení od DPH osvobozeno úplně jakožto výjimka. Poslední zemí se sníženou sazbou na bydlení je Irsko, kde se uplatňuje vyšší sazba daně než u nás, a to 13,5 %.

Všimněme si, že právě v silných zemích, které dokážou při vyjednávání podmínek ledacos vymoci, je DPH na bydlení na nejnižší úrovni. Francouzští, italští či španělští politici totiž dobře vědí, jak je pro jejich voliče otázka bydlení citlivá. U nás v České republice to bohužel tolik neplatí. Celkový souhrn snížených sazeb DPH na bydlení v zemích Evropské unie nalezneme v příloze č. 5 této práce; tabulka vychází z dokumentu Evropské komise „VAT Rates Applied in the Member States of the European Union.“

3.2.5. Důležité předpoklady pro uplatnění sazby DPH

- ❖ Při provádění stavebních a montážních prací na stavbách a bytech je rozhodující charakter stavby, nikoliv účel a způsob jejich užívání.
- ❖ Pro uplatnění sazby daně u stavebních a montážních prací je rozhodující vymezení rodinného domu, bytového domu a bytu odpovídající definici dle zákona o DPH.
- ❖ Z hlediska těchto prací se u rodinného domu a bytového domu posuzuje poměr podlahové plochy pro bydlení k podlahové ploše nebytových prostor.
- ❖ Snížená sazba daně se vztahuje na opravy, rekonstrukce i modernizace veškerých bytů, bytových domů a rodinných domů, vč. příslušenství, a to bez ohledu na to, zda jsou stavbami pro sociální bydlení či nikoliv.
- ❖ Sníženou sazbu daně lze uplatnit pro celý bytový dům, jestliže jsou v něm všechny byty do 120 m². V opačném případě se snížená sazba použije jen pro ty byty, jejichž celková plocha nepřesáhne 120 m².

3.3. Převod pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor

Převod pozemků

Převod pozemků (§ 56 odst. 2 ZDPH) je v případě, že se nejedná o pozemek stavební, osvobozen od daně. Převod stavebních pozemků je klasickým zdanitelným plněním, jež podléhá základní sazbě daně ve výši 20 %.

Stavebním pozemkem se rozumí nezastavěný pozemek, na kterém může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby provedena stavba spojená se zemí s pevným základem. Nezastavěným pozemkem se rozumí pozemek, na kterém není stavba jako věc. Jestliže se tedy na pozemku nachází stavba jako věc, nejedná se o nezastavěný pozemek, a tudíž ani o pozemek stavební.

Převod pozemku, na kterém jsou vybudovány inženýrské sítě – vodovod, kanalizace, elektrorozvody aj., je vždy od daně osvobozen, neboť se jedná se o převod pozemku zastavěného, což neodpovídá definici stavebního pozemku dle zákona o DPH.

Jestliže dochází k převodu pozemku, na němž se nachází tzv. plošná stavba, považuje se tato plošná stavba za samostatnou nemovitost a podléhá tedy převodu staveb. Patří sem např. parkoviště, pozemní komunikace, lom, rybník i meliorační zařízení.

Také stavby, které nejsou součástí pozemků a lze je fakticky i hospodářsky oddělit, jako jsou např. kanalizační a vodovodní přípojky nebo dálková vedení kabelů a další podobná zařízení, jsou při svém převodu posuzovány stejně jako převod staveb, bytů a nebytových prostor. Jedná se o stavby, které se nezapisují do katastru nemovitostí.

Při převodu pozemku se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den doručení listiny, ve které je uvedeno datum právních účinků vkladu do katastru nemovitostí. Z tohoto důvodu je rozhodující právě stav pozemku ke dni doručení listiny.

Převod staveb, bytů a nebytových prostor

S účinností od 1. ledna 2009 platí, že je převod staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56 odst. 1 ZDPH) od daně osvobozen, dochází-li k převodu po uplynutí tří let od vydání prvního kolaudačního souhlasu nebo od data, kdy bylo započato první užívání stavby, a to k tomu dni, který nastane dříve.

Je-li ovšem převod staveb, bytů a nebytových prostor realizován ještě ve tříleté lhůtě, jejímž počátkem je datum vydání prvního kolaudačního souhlasu či datum, kdy bylo započato první užívání stavby, je tento převod zdanitelným plněním, na které se uplatní základní, příp. snížená sazba daně – v případě převodu staveb pro sociální bydlení.

Kolaudační souhlas je podle § 122 stavebního zákona požadován u staveb, jejichž vlastnosti nemohou budoucí uživatelé ovlivnit. Patří zde např. nemocnice, škola, nájemní bytový dům, stavba pro obchod a průmysl, stavba pro shromažďování většího počtu osob, stavba pro ubytování odsouzených a obviněných a dále také změna stavby, která je kulturní památkou, může být užívána pouze na základě kolaudačního souhlasu.⁹

⁹ viz. Kuneš (2010, str. 100-102)

3.4. Nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor

Obecně je nájem pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor (§ 56 odst. 3 ZDPH) od daně osvobozen. Jedná se o plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně. Osvobození se vztahuje i na nájem staveb, které se nezapisují do katastru nemovitostí.

Existují ale určité výjimky, na něž se osvobození nevztahuje. Jedná se o:

- a) krátkodobý nájem (tj. nájem stavby, bytů a nebytových prostor, případně vč. vnitřního movitého vybavení či dodání elektřiny, tepla, chladu, plynu nebo vody, max. na 48 hodin nepřetržitě),
- b) nájem prostor a míst k parkování vozidel (např. pronájem garáží či parkování na parkovištích); jde-li o poskytnutí nájmu stavby jako osvobozeného plnění bez nároku na odpočet daně, se kterým je úzce spjat nájem prostor a míst k parkování vozidel, je tento nájem také od daně osvobozen,
- c) nájem bezpečnostních schránek nebo trvale instalovaných zařízení a strojů.

V uvedených případech je nájem vždy zdanitelným plněním, kde se uplatní základní sazba daně.

Vzhledem k tomu, že v zákoně i směrnici chybí definice nájmu nemovitostí, je pro posouzení nezbytné vycházet z obsahové stránky judikátů Evropského soudního dvora. Z judikátů ESD plyne, že pronájem nemovitostí musí být interpretován restriktivně, protože představuje výjimku z obecného principu zdanění dodávky zboží a služeb. Pronájem nemovitého majetku spočívá zejména v poskytnutí práva pro danou osobu na smlouvenou dobu a za smluvený poplatek zabrat a užívat nemovitost podobně jako vlastník – tedy s vyloučením takového práva pro jiné osoby.

Nejsou-li splněny základní podmínky pro nájem (kupř. jsou poskytnuta stejná práva pro více osob), jedná se obecně o poskytnutí služby, jež podléhá základní sazbě daně.

Jestliže se jedná o vybavení, které je spojeno se stavbou či bytem, stává se součástí předmětu nájmu, není-li však v nájemní smlouvě uvedeno jako samostatný předmět plnění. Jde-li naopak o vybavení uvedené jako samostatný předmět nájemní smlouvy, k němuž je samostatně sjednáno nájemné, a které není pevně spojeno se stavbou nebo bytem, jedná se v tomto případě o poskytnutí práva využití věci a uplatní se zde základní sazba daně.

V případě samostatného plnění u zdanitelného nájmu (např. krátkodobý nájem) se za den uskutečnění zdanitelného plnění považuje den uvedený ve smlouvě, ke kterému dochází k převodu práva nebo poskytnutí práva k využití.

U dlouhodobých nájmu poskytovaných jako zdanitelné plnění bývají velice často sjednávána dílčí plnění, která se považují za uskutečněná dnem uvedeným ve smlouvě.

Od roku 2009 musí pronajímatel, je-li účetní jednotkou, přiznat daň i ke dni přijetí zálohy na plnění související s nájmem nemovitostí, tzn. i zálohy na služby a zboží (elektřina, odvoz odpadu, údržba výtahů apod.). To však neplatí v případě, využívá-li pronajímatel ustanovení § 36/11 ZDPH, kde se píše, že plátce nemusí zahrnout do ZD úhradu výdajů zaplacených za jinou osobu, tedy jménem a na účet jiné osoby. Nutnou podmínkou pro tento postup je, že přijatá částka nepřevyšuje uhrazené výdaje za jinou osobu, a že si plátce u plnění uhrazeného za jinou osobu neuplatní nárok na odpočet daně.

Plátce se může rozhodnout, že u nájmu pozemků, staveb, bytů a nebytových prostor bude uplatňovat daň, a to pouze v případě, že se bude jednat o nájem jiným plátcům pro účely uskutečňování jejich ekonomických činností. To znamená, že plátce si může u smluv uzavřených s jiným plátcem uplatnit daň, avšak u smluv uzavřených s neplátcem daň uplatnit nesmí. Plátce již není povinen o svém rozhodnutí zdaňovat nájem informovat správce daně, jak tomu bylo do konce roku 2008.¹⁰

3.5. Přenesení daňové povinnosti na odběratele

Novinkou od letošního dubna je zavedení tzv. režimu přenesení daňové povinnosti u vybraných plnění:

- a) dodání zlata (uplatňuje se již od roku 2010),
- b) dodání šrotu a odpadu, vč. jeho zpracování,
- c) obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (opatření dočasné do poloviny roku 2015),
- d) poskytnutí stavebních a montážních prací (opatření účinné až od 1. ledna 2012),

Hlavním cílem tohoto mechanismu je tvrdě zasáhnout proti machinacím s DPH, díky nimž stát přichází ročně o miliardy korun.

Jedná se prakticky o vnitrostátní „reverse charge“ mezi plátcí daně.

Plátce, pro kterého je zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněno, má povinnost přiznat a zaplatit daň ke dni uskutečnění zdanitelného plnění. Na základě směrnice

¹⁰ viz. Kuneš (2010, str. 103-104)

o DPH si mohou členské státy EU stanovit, že u vyjmenovaného zboží či služeb je osobou povinnou přiznat a zaplatit daň osoba povinná k dani, pro niž je zdanitelné plnění uskutečněno, tj. odběratel.

3.5.1. Výhody a nevýhody režimu přenesení daňové povinnosti

Toto zásadní opatření by mělo zabránit především situacím, kdy dodavatel neodvede DPH z uskutečněného zdanitelného plnění, ale odběratel si nárokuje odpočet DPH v plné výši. Česká republika přistoupila k zavedení tohoto opatření u vybraných komodit nejen z důvodu již současně existujících daňových podvodů, ale zejména také proto, že ostatní členské státy již režim přenesení daňové povinnosti zavedly nebo se ho chystají zavést, což by znamenalo pro Českou republiku velkou hrozbu v podobě extrémního přílivu podvodů s těmito komoditami.

Přenesení daňové povinnosti může být však uplatněno pouze u odběratelů – plátců DPH. Z toho vyplývá, že při dodání např. živnostníkům s obratem menším než 1 mil. Kč za dvanáct měsíců – tedy neplátcům DPH, bude i nadále daň odvádět dodavatel.

U plátců, kteří mají plný nebo alespoň částečný nárok na odpočet DPH na vstupu, má režim přenesení daňové povinnosti také pozitivní dopad na cash-flow. Poněvadž daň ze zdanitelného plnění, kterou by hradili svému dodavateli a následně uplatňovali v rámci nároku na odpočet daně, bude vyrovnána v rámci jednoho daňového přiznání.

3.5.2. Povinnosti při přenesení daňové povinnosti na příjemce plnění

Dodavatel vystaví daňový doklad a namísto daně uvede sdělení, že výši daně je povinen doplnit a přiznat odběratel. Odběratel pak musí na daňový doklad výši daně doplnit a rovněž odpovídá za správnost.

Vzhledem k tomu, že jde o režim s pravidly zdanění odlišnými od obecného fungování stávajícího systému DPH, je dodavateli i odběrateli v této souvislosti uložena povinnost vést evidenci pro daňové účely. To znamená, že jsou povinni vést evidenci pro daňové účely, v níž budou uvádět DIČ obchodního partnera, datum uskutečnění zdanitelného plnění, základ daně, rozsah a předmět plnění. Tato evidence je pak povinnou přílohou k přiznání k DPH.

Výpis z předmětné evidence je plátce povinen podat ve lhůtě pro podání daňového přiznání, a to ve formátu a struktuře zveřejněné správcem daně. Výpis je možné podat

prostřednictvím tzv. EPO podání nebo datovou zprávou ve vymezené XML struktuře. V současné době je XML struktura dostupná v souboru formátu PDF.

3.5.3. Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti

Z hlediska obsahu kopíruje výpis z evidence v podstatě zákonem předepsané požadavky. V aplikaci pro elektronické podání resp. v příslušné datové zprávě se tak vyplňují následující údaje:

■ DIČ odběratele/příjemce a DIČ dodavatele/poskytovatele:

- Dodavatel/poskytovatel uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění daňové identifikační číslo jednotlivého odběratele/příjemce.
- Odběratel/příjemce uvede na každém řádku samostatně za každé zdanitelné plnění daňové identifikační číslo dodavatele/poskytovatele.

■ Kód předmětu plnění:

- Uvede se (u EPO vybere z číselníku) buď jednomístný kód - číslo „1“ nebo „2“, a to:
1: jedná-li se o zdanitelné plnění – dodání zlata (§ 92 b ZDPH),
2: jedná-li se o zdanitelné plnění – obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů (§ 92 d ZDPH), nebo,
- jedná-li se o zdanitelné plnění – dodání šrotu (§ 92 c ZDPH), konkrétní číselný kód harmonizovaného popisu a číselného označování zboží uvedeného v příloze č. 5 zákona o DPH.

■ Datum uskutečnění zdanitelného plnění:

- Uvede se datum uskutečnění zdanitelného plnění podle daňového dokladu.

■ Základ daně:

- Uvede se základ daně každého zdanitelného plnění uskutečněného v režimu přenesení povinnosti (každé plnění se uvede na samostatném „řádku“, zaokrouhlení na celé koruny).
- Celkovou částku všech uskutečněných plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období uvede dodavatel/poskytovatel zároveň na ř. 25 daňového přiznání.

- Celkovou částku všech přijatých plnění v režimu přenesení daňové povinnosti za dané zdaňovací období uvede odběratel/příjemce zároveň na ř. 10 nebo 11 daňového přiznání.

■ **Rozsah plnění:**

- Uvede se údaj o množství (rozsah plnění) v určených měrných jednotkách nastavených podle vyplněného kódu předmětu plnění (u zlata gram, u šrotu kilogram, u povolenek kusy).¹¹

¹¹ viz. http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_12863.html

4. Praktické příklady k problematice DPH ve stavebnictví

V poslední části této práce se budu nejprve zabývat režimem přenesení daňové povinnosti, který začne platit u stavebních a montážních prací od 1. ledna 2012. Tuto situaci názorně ukážu na praktickém příkladě fiktivní stavební firmy, a to v porovnání s letošním rokem 2011.

Dále na praktickém příkladě ukážu, jak je důležité stanovit správnou sazbu DPH a jaké to může mít důsledky – jak u poskytovatele, tak i příjemce plnění – v případě chybně uplatněné daně. Příklad je koncipován podle aktuálně platného zákona o DPH, tedy s účinností od 1. dubna 2011.

V poslední řadě se pak zaměřím na problémy s uplatněním sazeb DPH u stavebních prací, které vylíčím na několika příkladech z praxe.

4.1. Praktické uplatnění DPH se zaměřením na přenesení daňové povinnosti na odběratele

Než přejdeme k samotné problematice, musíme si nejprve položit pár zásadních otázek, zda se nás – stavební firmy, tento mechanismus zvaný jako vnitrostátní reverse charge vůbec týká:

- **Podléhají naše služby novému režimu zdanění?** Je nutné tedy správně vyhodnotit, které služby podléhají novému způsobu zdanění a které nikoliv. To zjistíme z klasifikace produkce CZ-CPA 41 až 43, v sekci „F“ Stavby a stavební práce.
- **Jsou našimi obchodními partnery plátcí DPH?** Tato otázka je velice důležitá, neboť režim přenesení daňové povinnosti na zákazníka bude aplikovatelný jen mezi dvěma osobami registrovanými jako plátce DPH v ČR. Pro správné posouzení daňového režimu tak bude zapotřebí získat informace o DPH statutu obou osob.
- **Je místem plnění tuzemsko, tedy Česká republika?** Tato otázka, neméně důležitá, je poslední, kterou bychom si měli položit.

Odpovíme-li si kladně na všechny tyto otázky, režim přenesení daňové povinnosti se nás týká.

Systém přenesení daňové povinnosti je vlastně do jisté míry obdobný známému způsobu zdanění zboží, které je plátcem pořizováno z jiného členského státu Evropské unie – tzv. intrakomunitární pořízení zboží.

Zadání 1 – rok 2011:

Tuzemská stavební firma Alfa, s. r. o. v měsíci květnu roku 2011 přijala a uskutečnila tato plnění:¹²

⇒ 1) *Přijatá zdanitelná plnění:*

- a) nákup materiálu v Polsku ve výši 20 000 PLN (firma používá pro přepočet cizí měny v účetnictví aktuální kurz ČNB, který ke dni vystavení daňového dokladu – k 12. 5. 2011 činil 6,1 Kč/PLN); což po přepočtu činí 122 000 Kč,
- b) nákup materiálu ve výši 850 000 Kč.

⇒ 2) *Uskutečněná zdanitelná plnění:*

- a) demoliční práce na stavbě v částce 350 000 Kč,
- b) výstavba rodinného domu o výměře 345 m² pro občana ČR (neplátce DPH) v částce 2,5 mil. Kč.

Tato stavební firma poskytuje své služby jak plátcům DPH, tak i neplátcům. Veškerá přijatá a uskutečněná plnění za měsíc květen jsou od plátců, s výjimkou výstavby rodinného domu pro občana ČR. Stavební firma je měsíčním plátcem DPH.

Po skončení zdaňovacího období je firma povinna podat daňové přiznání, nejpozději k 25. červnu 2011 (údaje v DAP jsou uvedeny v jednotkách Kč):

Ad 1a) Tento materiál byl nakoupen pro účely dokončení prováděné zakázky – dostavby motelu, a v rámci této zakázky vyfakturován zákazníkovi v ČR. V tomto případě se jedná o pořízení zboží od plátce daně z JČS. V souvislosti s tímto je důležité zdůraznit, že stavební firmě vzniká povinnost přiznat daň ke dni vystavení daňového dokladu, tj. 12. 5. 2011, neboť ke dni vystavení došlo ještě před patnáctým dnem měsíce, který následuje po měsíci, v němž bylo zboží pořízeno (§ 25 odst. 1 ZDPH). Dále je pořizovatel, tedy stavební firma, povinen na doklad od polského dodavatele doplnit zákonem stanovené údaje (§ 35 odst. 2 ZDPH), aby se tento doklad stal daňovým dokladem; k těmto údajům patří datum uskutečnění pořízení, sazba daně, výše daně a datum doplnění těchto údajů. V rámci DAP nejprve přiznáme daň na výstupu ve výši 20 % a po té si uplatníme nárok na odpočet daně na vstupu (tzv. samovyměření):

¹² Není-li uvedeno jinak, jedná se o tuzemská zdanitelná plnění.

Zdanitelná plnění	ZD	Daň na výstupu
ř. 3	122 000	24 400
Nárok na odpočet	ZD	V plné výši
ř. 43	122 000	24 400

Zdroj: vlastní zpracování.

Ad 1b) Tento materiál, jež byl nakoupen pro účely výstavby domova pro seniory, podléhá základní sazbě daně ve výši 20 %:

Nárok na odpočet	ZD	V plné výši
ř. 40	850 000	170 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Ad 2a) Jelikož se jedná o demoliční práce prováděné v rámci přípravy pozemku na výstavbu domova pro seniory, je u těchto prací uplatněna snížená sazba daně, protože jsou prováděny ve spojitosti s výstavbou stavby pro sociální bydlení:

Zdanitelná plnění	ZD	Daň na výstupu
ř. 2	350 000	35 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Ad 2b) Rodinný dům splňuje dle § 48 a ZDPH definici rodinného domu pro sociální bydlení, jehož celková podlahová plocha nesmí přesáhnout 350 m². Při poskytnutí stavebních a montážních prací spojených s výstavbou rodinného domu je proto uplatněna snížená sazba daně:

Zdanitelná plnění	ZD	Daň na výstupu
ř. 2	2 500 000	250 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Výpočet daňové povinnosti		Celkem
Daň na výstupu (ř. 62)	24 400 + 35 000 + 250 000	309 400
Odpočet daně (ř. 63)	24 400 + 170 000	194 400
Vlastní daňová povinnost (ř. 64)	309 400 – 194 400	115 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy do 25. června 2011 je firma povinna odvést svému místně příslušnému finančnímu úřadu celkovou vlastní daňovou povinnost ve výši 115 000 Kč.

Zadání 2 – rok 2012:

Jestliže by stavební tuzemská firma Alfa, s. r. o. přijala a uskutečnila stejná plnění jako v předchozím příkladě, avšak v měsíci květnu roku 2012, postupovalo by se zcela jinak, a to u některých tuzemských plnění, na něž se bude vztahovat s účinností od 1. 1. 2012 nový režim zdanění.

Příklad je řešen na podkladě sazeb DPH platných v roce 2011; nepředpokládá tedy plánované zvýšení snížené sazby DPH v roce 2012 zřejmě na 14 %.

Po skončení zdaňovacího období je firma povinna podat daňové přiznání, nejpozději k 25. červnu 2012 (údaje v DAP jsou uvedeny v jednotkách Kč). Navíc povinnou přílohou k daňovému přiznání je v tomto případě nově i evidence povinně vedená dodavatelem i odběratelem pro daňové účely:

Ad 1a) V případě nákupu materiálu z Polska se nic nemění oproti předchozímu případu, neboť nový režim přenesení daňové povinnosti na odběratele se vztahuje výhradně na poskytnutí stavebních prací v tuzemsku, nikoliv na nákup materiálu (i když samotný nakoupený materiál vztahující se k výstavbě je součástí ZD poskytovaných služeb a zdaňuje se spolu s nimi stejnou sazbou daně dle typu stavby). Jelikož se zde jedná o pořízení zboží z JČS, tzv. intrakomunitární pořízení zboží, v podstatě při tomto nákupu k přenesení daňové povinnosti dochází.

Zdanitelná plnění	ZD	Daň na výstupu
ř. 3	122 000	24 400
Nárok na odpočet	ZD	V plné výši
ř. 43	122 000	24 400

Zdroj: vlastní zpracování.

Ad 1b) Ani ve druhém případě, který se týká nákupu materiálu na výstavbu domova pro seniory, nedojde ke změně v daňovém přiznání u stavební firmy:

Nárok na odpočet	ZD	V plné výši
ř. 40	850 000	170 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Ad 2a) V případě demoličních prací nastává změna oproti předchozímu příkladu; dochází k aplikaci režimu přenesení daňové povinnosti na odběratele, protože jsou splněny tři důležité předpoklady:

- ✓ místem plnění je tuzemsko,
- ✓ jak dodavatel, tak odběratel jsou plátcí DPH,
- ✓ jedná se o službu uvedenou dle klasifikace produkce CZ-CPA v sekci F – Stavby a stavební práce pod číselným kódem „43 Specializované stavební práce, 43.11.10 Demoliční práce, Z: stržení (demolice) budov a jiných konstrukcí“ (viz. Příloha č. 6).

Z pohledu stavební firmy jakožto dodavatele (tj. poskytovatele plnění) se to promítne v DAP:

Ostatní plnění a plnění s místem plnění mimo tuzemsko s nárokem na odpočet daně	Hodnota
ř. 25	350 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Ještě do roku 2010, kdy existoval režim přenesení daňové povinnosti pouze u zlata, uváděl dodavatel zlata toto plnění spolu s mnoha jinými do souhrnného řádku 25. Vzhledem k rozšíření tohoto režimu i na jiné komodity byl vyčleněn ve II. části oddílu C daňového přiznání samostatný řádek 25 – zde budou nyní dodavatelé zboží a poskytovatelé služeb v režimu přenesení daňové povinnosti uvádět uskutečněná plnění. Bývalý řádek 25 se tedy posunul na pozici řádku 26.

Z pohledu odběratele (tj. příjemce plnění) se plnění promítne v DAP (za předpokladu, že má odběratel nárok na odpočet daně v plné výši, uvede to na ř. 44) takto:

Zdanitelná plnění	ZD	Daň na výstupu
ř. 11	350 000	35 000

Nárok na odpočet	ZD	V plné výši
ř. 44	350 000	35 000

Zdroj: vlastní zpracování.

U příjemců plnění se řádek 10, jež byl využíváný do roku 2010 pro zlato, rozšířil navíc o řádek 11, aby tato přijatá plnění mohli odběratelé zboží či příjemci služeb uvádět v členění dle typu sazby – základní a sníženou, u kterých jim bude vznikat dle § 92 ZDPH povinnost přiznat a zaplatit daň.

Ad 2b) I když se jedná o stavební práce poskytnuté v rámci výstavby rodinného domu pro sociální bydlení, na něž by se nový režim obvykle použil, není zde bohužel splněna jedna ze základních podmínek pro uplatnění tohoto režimu – odběratel (občan ČR) není plátcem DPH. Proto zde stavební firma je povinna sama přiznat daň na výstupu, a nikoliv to nechat na odběrateli:

Zdanitelná plnění	ZD	Daň na výstupu
ř. 2	2 500 000	250 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Výpočet daňové povinnosti		Celkem
Daň na výstupu (ř. 63)	24 400 + 250 000	274 400
Odpočet daně (ř. 64)	24 400 + 170 000	194 400
Vlastní daňová povinnost (ř. 65)	274 400 – 194 400	80 000

Zdroj: vlastní zpracování.

Porovnáme-li výslednou daňovou povinnost, kterou je firma povinna odvést finančnímu úřadu, je tato povinnost v roce 2012 nižší oproti roku 2011, kdy ještě režim přenesení neexistoval u stavebních a montážních prací. Celkový rozdíl odvodu DPH činí 35 000 Kč. Je to způsobeno tím, že povinnost přiznat a odvést DPH u demoličních prací, byla přenesena na odběratele.

Jak můžeme vidět na tomto příkladě, nový režim přenesení daňové povinnosti přinese zajisté určité ulehčení pro stavební firmy, které jsou plátcí DPH a poskytují stavební práce jiným plátcům DPH. V případě např. stavebních firem zabývajících se zejména výstavbou rodinných domů pro občany, tedy neplátce DPH, jim povinnost odvést daň na výstupu

zůstává i nadále; jestliže však budou stavební práce nakupovat od jiných plátců – subdodavatelů, přinese jim to rovněž ulehčení, a to v oblasti cash-flow.

V případě, že dodavatel uplatní daň, i když měl správně aplikovat režim zdanění přenesením daňové povinnosti na zákazníka, pak nevznikne nárok na její odpočet.

4.2. Praktický příklad na chybné uplatnění sazby DPH a dopady s tím spojené

Zadání:

Tuzemská stavební firma STAVBY A-Z, s. r. o. poskytuje stavební a montážní práce při přestavbě nemovitosti, přesněji jde o přestavbu půdních prostor v bytovém domě na byty pro sociální bydlení, a to v tuzemsku. Tyto práce jsou fakturovány tuzemské firmě BLUE, s. r. o. Oba tito obchodní partneři jsou čtvrtletními plátcí DPH.

Ve smlouvě o dílo bylo dohodnuto, že práce na přestavbě budou zahájeny 2. 5. 2011 a ukončeny 31. 5. 2011. Sjednaná cena ve smlouvě činila 750 000 Kč bez DPH. Zhotovitel (firma STAVBY A-Z) požadoval po objednateli (firma BLUE) zaplacení zálohy ve výši 30 % ze sjednané ceny v termínu do 20. 4. 2011. Objednatel se tedy zavázal, že ve sjednaném termínu zaplatí zálohu ve výši 225 000 Kč.

-
1. Dne 18. 4. 2011 byla na bankovní účet připsána částka ve výši 225 000 Kč. Daňový doklad k přijaté platbě byl vystaven 21. 4. 2011 a rovněž v ten samý den odeslán.

Plátcí vzniká povinnost přiznat daň na výstupu ke dni přijetí úplaty, tzn. k 18. 4. 2011. Abychom mohli určit základ daně, který je roven částce přijaté platby snížené o daň, musíme pro jeho výpočet použít tzv. „metodu shora:“

$$DPH = 225\,000 \times [20 / (20 + 120)] = 225\,000 \times 0,1667 = 37\,508 \text{ Kč}$$

$$ZD = 225\,000 - 37\,508 = 187\,492 \text{ Kč}$$

Vypočtené DPH vstupuje do daňového přiznání za 2. čtvrtletí kalendářního roku, podávaného k 25. 7. 2011. V účetnictví je nutné evidovat tuto přijatou zálohu od odběratele v celkové výši 187 492 Kč jako závazek vůči němu na účtu 324 – Přijaté zálohy.

2. Dne 2. 6. 2011 došlo k předání přestavby a byl podepsán oběma obchodními partnery zápis o převzetí. Veškeré provedené stavební a montážní práce byly vyfakturovány, a to ke dni 4. 6. 2011 ve smluvené hodnotě 750 000 Kč (částka bez DPH).

Dnem uskutečnění zdanitelného plnění je podle § 21 odst. 6 a) ZDPH den převzetí a předání díla, tj. 2. 6. 2011. Daňový doklad byl vystaven 4. 6. 2011, faktura je splatná do 30 dnů od vystavení, tedy k 4. 7. 2011. Pro fakturaci je důležité vyčíslit celkovou částku s daní, proto pro její výpočet použijeme tzv. „metodu zdola“:

$$DPH = 750\,000 \times 0,20 = 150\,000 \text{ Kč}$$

$$Cena\ s\ daní = 750\,000 + 150\,000 = 900\,000 \text{ Kč}$$

Celková pohledávka vůči odběrateli, firmě BLUE, činí tedy 900 000 Kč. Tuto pohledávku je firma povinna zaplatit nejpozději do 4. 7. 2011. Vypočtené DPH vstupuje do daňového přiznání podávaného k 25. 7. 2011.

3. Nyní je zapotřebí provést zúčtování závazku (tj. poskytnuté zálohy odběratelem) s pohledávkou vůči odběrateli a vyčíslit konečný celkový doplatek za poskytnuté práce:

<i>Celková částka za poskytnuté stavební a montážní práce</i>	900 000,-
<i>z toho: ZD</i>	750 000,-
<i>DPH 20 %</i>	150 000,-
<i>Přijatá záloha od odběratele</i>	225 000,-
<i>z toho: ZD</i>	187 492,-
<i>DPH 20 %</i>	37 508,-
<i>Doplatek (900 000 – 225 000)</i>	675 000,-

4. Odběratel až po obdržení faktury zjistil, že stavební firma nesprávně uplatnila sazbu daně na provedené stavební a montážní práce, a to díky konzultaci s daňovými poradci. Napsal proto průvodní dopis dodavateli s odkazem na ustanovení § 48a ZDPH, kde se píše, že: „Při poskytnutí stavebních a montážních prací, kterými se prostor, který byl určen k jiným účelům než k bydlení, mění na stavbu pro sociální bydlení, se uplatní snížená sazba daně.“ A současně ho v tomto dopise požádal o vystavení opravného daňového dokladu. Firma tento dopis obdržela dne 25. 6. 2011.

Stanovit správnou sazbu daně při poskytnutí takovýchto stavebních a montážních prací je někdy i v současnosti problematická záležitost. Pro uplatnění snížené sazby daně je zde tedy klíčové vymezení staveb pro sociální bydlení. To jsme si již podrobně přiblížili v předchozí kapitole.

Tato zdánlivě banální chyba má ovšem pro odběratele, opominu-li následné starosti s vystavováním dalších dokladů či problémy v účetnictví, docela zásadní dopad na uplatňování nároku na odpočet daně při poskytování stavebních prací, a to díky novele zákona o DPH účinné od 1. dubna tohoto roku.

V případě, že by se jednalo o přijaté zdanitelné plnění ještě před novelou tohoto zákona, kde měla být dodavatelem (tj. poskytovatelem plnění) uplatněna snížená sazba, měl by odběratel (tj. příjemce plnění) nárok na odpočet daně uvedené na dokladu, tzn. daně vypočtené se základní sazbou. Tento nárok by však odběratel ztratil a opravu povinně provedl jedině na základě přijatého opravného daňového dokladu či jiného dokladu souvisejícího s opravou výše daně, tedy v návaznosti na provedení opravy výše daně samotným dodavatelem.

Nově ale odběratel není oprávněn uplatnit nárok na odpočet daně ve výši uvedené na přijatém daňovém dokladu, protože se v tomto případě nejedná o správně uplatněnou daň na vstupu podle zákona. Odběratel má tedy právo na odpočet daně pouze ve výši, jež odpovídá dani uplatněné podle zákona. Proto si musí sám daň správně vypočítat při uplatnění snížené sazby a uplatnit tak nárok na odpočet daně pouze v této správné výši.

Dodavatel vyhověl odběrateli a dne 28. 6. 2011 vystavil opravný daňový doklad, a to nejen k přijaté platbě (záloha), ale i k vystavené faktuře. Lhůta pro splatnost faktury je posunuta do 28. 7. 2011, tedy do 30 dnů od vystavení opravného daňového dokladu.

Poté tyto daňové doklady zaslal dodavatel spolu s doručenkou odběrateli. Podle potvrzení pošty došlo k doručení dne 1. 7. 2011.

Datum doručení opravného dokladu je důležité, neboť dodavatel může provést opravu výše daně nejdříve ke dni, ve kterém odběratel obdržel opravný daňový doklad.

Opravný daňový doklad musí mj. obsahovat nulový základ daně (v případě vystavené faktury zůstává ZD ve stejné výši a touto opravou se nemění; to však neplatí u přijaté zálohy – tedy se ZD v závislosti na použitém koeficientu snížené sazby, tj. 0,0909, změní), daň ve výši rozdílu mezi chybně uplatněnou daní a správně uplatněnou (tedy s mínusem) a také důvod opravy (v našem případě chybně uvedená základní sazba daně namísto snížené).

<i>Celková částka za poskytnuté stavební a montážní práce</i>	<i>825 000,-</i>
<i>z toho: ZD</i>	<i>750 000,-</i>
<i>DPH 10 %</i>	<i>75 000,-</i>
<i>Přijatá záloha od odběratele</i>	<i>225 000,-</i>
<i>z toho: ZD</i>	<i>204 547,-</i>
<i>DPH 10 % (koef. 0,0909)</i>	<i>20 453,-</i>
<i>Doplatek (825 000 – 225 000)</i>	<i>600 000,-</i>

Jak můžeme vidět – díky opravě sazby daně – došlo o snížení celkové pohledávky vůči odběrateli o 75 000 Kč. Celková částka za poskytnuté stavební a montážní práce tedy nakonec činí 825 000 Kč. Vše se samozřejmě musí promítnout do účetnictví, a to na základě vystavených dokladů (viz. Tab. 4.1.).

Protože je stavební firma STAVBY A-Z čtvrtletním plátcem DPH, záloha i doplatek vč. opravy se promítne v řádném daňovém přiznání podávaném k 25. 7. 2011, kde bude uvedena správně vypočtená daň na výstupu ve výši 75 000 Kč.

Jestliže by firma byla měsíčním plátcem DPH, musela by údaje vzniklé opravou promítnout do dodatečného daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém se uskutečnilo původní plnění (resp. byla přijata úplata). Dodatečné daňové přiznání lze však podat nejdříve v období, kdy odběratel obdržel opravný daňový doklad.

5. Odběratel uhradil fakturu ve lhůtě splatnosti, a to ke dni 20. 7. 2011 na bankovní účet.

Tab. 4.1.: Účetní operace ve firmě STAVBY A-Z, s. r. o.

Č.	Popis operace	Kč	MD	DAL
1.	Přijatá platba předem dle bankovního výpisu:			
	a) záloha	225 000	221	324
	b) DPH 20 %	37 508	324	343
2.	Faktura vystavená za provedené stavební a montážní práce:			
	a) cena bez daně	750 000	311	602
	b) DPH 20 %	150 000	311	343
	c) celkem	900 000	–	–
3.	Zúčtování přijaté zálohy:			
	a) cena bez daně	187 492	324	311
	b) DPH 20 %	37 508	343	311
	c) doplatek	675 000	–	–
	d) závazek vůči FÚ z titulu DPH	112 492	–	–
4.	Snížení pohledávky vůči odběrateli z titulu opravného daňového dokladu – oprava sazby daně.	75 000	343	311
5.	Dle výpisu z bankovního účtu byla uhrazena pohledávka vůči odběrateli.	600 00	221	311

Zdroj: vlastní zpracování.

V případě, kdy plátce chybně uplatní daň na výstupu, čímž si zvýší svou daňovou povinnost, má možnost provést opravu výše daně podle § 43 ZDPH, není to však jeho povinnost. V tom také spočívá kámen úrazu pro odběratele, jestliže by se dodavatel rozhodl neopravit výši daně. Znamenalo by to, že by musel odběratel zaplatit dodavateli za poskytnuté stavební práce více, tedy o nesprávnou část uplatněné daně (tj. polovinu daně). Ale v konečném důsledku by si stejně mohl uplatnit daň pouze ve výši odpovídající zákonem stanoveným pravidlům (tj. se sníženou sazbou daně).

Jestliže by si odběratel již uplatnil nárok na odpočet na základě daňového dokladu s chybně uvedenou vyšší sazbou daně (tj. základní sazbou), má samozřejmě povinnost podat dodatečné daňové přiznání a původně uplatněný nárok na odpočet snížit. Dodatečné daňové přiznání je odběratel povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, v němž zjistil chybu.

4.3. Problémy s uplatněním DPH u stavebních prací v praxi

Častým problémem, se kterým se plátcí daně z přidané hodnoty ještě donedávna setkávali při aplikaci zákona o DPH, je správné stanovení sazby DPH. V rámci reformy veřejných financí došlo totiž od 1. 1. 2008 v oblasti sazeb DPH k řadě změn, a to se samozřejmě nevyhnulo ani oblasti stavebnictví. Ve srovnání se zněním zákona o DPH platným do konce roku 2007 se snížená sazba daně u stavebních prací rozšířila také na příslušenství.

K nejčastějším otázkám v souvislosti s vymezením příslušenství rodinného domu patří posouzení sazby DPH u stavebních a montážních prací, jež se týkají pouze samotného příslušenství rodinného domu. Jestliže se jedná o opravu příslušenství rodinného domu, např. oprava oplocení rodinného domu, uplatníme podle § 48 ZDPH sníženou sazbu daně, a to bez ohledu na to, zda se jedná o stavbu pro sociální bydlení či nikoliv. Pokud se ovšem bude jednat o novou výstavbu příslušenství rodinného domu, např. výstavba bazénu na zahradě rodinného domu, uplatníme podle § 48a ZDPH sníženou sazbu daně jenom v případě, že rodinný dům je stavbou pro sociální bydlení.

Já jsem však narazila v praxi na opačné případy, které budu ilustrovat na následujících příkladech.

1) Výstavba hospodářské budovy

Majitel stavební firmy si nechal postavit prostřednictvím své firmy hospodářskou budovu. Tato hospodářská budova tvořila vlastně příslušenství k již existujícímu rodinnému domu, a také tak byla zkolaudována. Protože se jednalo o rodinný dům, jehož celková podlahová plocha nedosahovala 350 m², a tím pádem bylo splněno kritérium pro sociální bydlení, uplatnila se při výstavbě této hospodářské budovy snížená sazba daně. Uplatnění příslušné sazby v souvislosti s novou výstavbou příslušenství je zcela v souladu s příslušným ustanovením zákona o DPH.

Na tom by nebylo nic podivného, kdyby v brzké době po kolaudaci, nedošlo k rekolaudaci. Z hospodářské budovy tvořící příslušenství rodinného domu se staly prostory k podnikání, kde jsou dnes pronajaté kanceláře a obchod s potravinami. V tomto případě by se dalo diskutovat o tom, jaký byl původní záměr majitele s touto stavbou. Poněvadž kdyby tato stavba byla už na počátku zkolaudována jako objekt k podnikání, uplatnila by se u stavebních

prací spojených s touto výstavbou základní sazba daně, namísto původní snížené sazby daně. A přiznejme si, že rozdíl mezi DPH se základní a sníženou sazbou daně je celkem zásadní.

2) Výstavba rodinného domu s garáží

Daleko zajímavějším a kurióznějším případem byla výstavba rodinného domu společně s garáží. U stavebních prací spojených s výstavbou rodinného domu byla uplatněna snížená sazba daně. Rovněž u výstavby garáže jakožto příslušenství rodinného domu byla uplatněna dle platného zákona o DPH snížená sazba daně. Zajímavostí u tohoto případu byla právě garáž, která nebyla jen tak ledajaká, neboť její celková plocha se vymykala obvyklým parametrům garáže. Byla několikrát tak vyšší, širší i delší. Klasická garáž se staví pro jedno až dvě auta, tato „speciální“ garáž by však pojala mnohonásobně víc aut.

V tomto případě byl záměr majitele jasný už před samotnou výstavbou, a to fakt, že se nebude jednat o pouhou garáž, kde bude majitel parkovat svá auta. Po určité době došlo totiž k opětovné rekolaudaci a z garáže se záhy stal autosalon, kde se dnes prodávají auta.

To se samozřejmě nelíbilo některým lidem, což vyústilo k prošetření. Výsledkem celého šetření bylo, že zde nedošlo k žádné chybě v uplatnění sazby daně, jak by někteří mohli namítat (myslím si, že oprávněně). Žádný zákon totiž nedefinuje, jak by měla vypadat garáž a jaké parametry by měla splňovat, aby mohla být uplatněna snížená sazba daně. A také neexistuje žádná lhůta pro rekolaudaci, aby nedocházelo k těmto případům uplatňování snížené sazby, kde by už od počátku výstavby objektu k podnikání, měla být uplatněna základní sazba daně.

Pro uplatnění sazby daně ve stavebnictví je důležité, jaké je na samotnou stavbu vydáno stavební povolení, z čehož se pak dále vychází. Rekolaudace vždy řeší příslušný Stavební úřad, což se následně projeví v katastru nemovitostí.

5. Závěr

Cílem mé diplomové práce bylo analyzovat vybrané problémy související s uplatňováním DPH ve stavebnictví. Vycházela jsem z právního stavu zákona o DPH k 1. dubnu 2011 a také v případě režimu přenesení daňové povinnosti na odběratele k 1. lednu 2012, a to z důvodu posunutí účinnosti tohoto režimu právě u stavebních a montážních prací.

DPH, jako základní prvek naší daňové soustavy od 1. ledna 1993, je pro náš stát velice důležitou daní, neboť její výběr tvoří zhruba třetinu celkových příjmů do státního rozpočtu. Aby však stát o tyto důležité příjmy nepřicházel – díky nejrozumnějším podvodům – měl by se snažit prostřednictvím legislativy těmto daňovým únikům zamezit, příp. je alespoň zmírnit. Česká republika, stejně jako i jiné státy EU, se snaží s daňovými úniky bojovat. Důkazem toho jsou neustálé změny v oblasti DPH a samozřejmě poslední přijatá novela zákona o DPH. Tato novela, jejímž hlavním cílem bylo razantně zatočit s daňovými podvody, přinesla změny zejména v těchto oblastech: oprava ZD a výše daně (§ 42, 43, 44 ZDPH); nárok na odpočet DPH (§ 72, 73 ZDPH); rozšíření režimu přenesení daňové povinnosti u některých lokálních plnění (§ 92 b, c, d, e ZDPH); přísnější režim při nesplnění registrační povinnosti (§ 98 ZDPH); ručení za nezaplacenou daň (§ 109 ZDPH) a mnoho dalších.

Ve stavebnictví také dochází k častým daňovým únikům, proto i zde byl zaveden režim přenesení daňové povinnosti na odběratele, avšak s posunutou účinností na příští rok 2012. V těchto případech bude muset dodavatel vystavit fakturu bez DPH a odběratel si na tomto přijatém dokladu bude muset daň sám dopočítat a v rámci svého daňového přiznání odvést. Bude-li mít odběratel nárok na odpočet daně – ať už v plné či krácené výši, tak si zároveň ve stejném daňovém přiznání uplatní i tento odpočet. Tento režim se zcela jistě rychle ujme, protože je výhodný jak pro dodavatele, tak pro odběratele. Dodavatel totiž není zatížen odvodem DPH finančnímu úřadu. A odběratel zase na druhé straně nemusí čekat na to, až mu finanční úřad DPH vrátí, neboť k vyrovnání daně na vstupu dojde v rámci jednoho daňového přiznání s daní na výstupu, kterou by jinak musel zaplatit dodavateli. Samozřejmě nevýhodná je tato situace pro podvodníky. Jelikož budou stavební firmy vystavovat daňové doklady, které se budou lišit od běžných daňových dokladů, budou na to muset reagovat novými účetními a vnitropodnikovými systémy.

Problematika uplatňování sazeb DPH při poskytování stavebních a montážních prací je rovněž důležitá. V zájmu každé stavební firmy je věrné a poctivé zobrazení svého účetnictví, a tím pádem i správně uplatněné sazby DPH. Pokud by dodavatel uplatnil

u stavebních prací základní sazbu daně ve výši 20 %, na místo snížené sazby daně ve výši 10 %, mělo by to dopad na odběratele, jak jsem již ukázala na příkladu v poslední, praktické části. Hlavní problém spočívá v tom, že odběratel (má-li ovšem nárok na odpočet daně) si může uplatnit odpočet daně na vstupu pouze ve výši daně správně uplatněné dle zákona o DPH, tedy výši daně se sníženou sazbou. Dodavatel, odvede-li tedy vyšší daňovou povinnost než měl, má nyní možnost opravy daně, nikoliv povinnost. V konečném důsledku zaplatí tedy odběratel za fakturované práce více. Díky novým pravidlům pro uplatňování nároku na odpočet daně je tedy z důvodu uplatňování správné sazby daně významné vymezení typu stavby při sjednávání stavebních zakázek.

Nejen režim přenesení daňové povinnosti na odběratele, kde bude odpovědný za správný odvod daně na výstupu samotný odběratel, ale i jednotná sazba daně by tyto problémy vyřešili. Jednotná sazba DPH ve výši 17 % by měla zřejmě v České republice platit od roku 2013. Výhodou jednotné sazby DPH je zajisté zjednodušení jejího výběru, čímž by došlo k odstranění administrativní náročnosti.

I materiál, který je u nás zahrnován do celkového ZD společně s poskytovanými stavebními pracemi, a tím pádem zdaňován v případě splnění podmínek sníženou sazbou daně, představuje v praxi určitý problém. Možnost používat sníženou sazbu u stavebních prací týkajících se staveb pro bydlení vychází z článku 123 směrnice 2006/112/ES (recast 6. směrnice), která byla později novelizována směrnicí 2009/47/ES. Tato směrnice umožňuje použít sníženou sazbu daně na opravy i renovace soukromých a obytných domů, avšak s výjimkou materiálů tvořících podstatnou část hodnoty poskytnuté služby. Náš zákon o DPH na toto však nepamatuje, a proto dochází v praxi k různým machinacím s tímto materiálem použitým při stavebních pracích, který je zdaňován sníženou sazbou daně, namísto základní.

V praxi jsem se setkala taky s opačnou „nevědomostí“ při uplatňování sazeb DPH, které jsem vylíčila v posledním bodě své praktické části. V těchto případech byla při poskytnutí stavebních prací správně uplatněna snížená sazba daně, avšak po té docházelo k rekolaudacím těchto staveb na stavby, u kterých by se jinak na poskytnuté stavební práce uplatnila základní sazba daně.

Česká republika díky členství v Evropské unii je povinna dodržovat předpisy vydané ES týkající se oblasti DPH. V souvislosti s tím probíhá v současnosti „Veřejná diskuse o budoucnosti DPH.“ Evropská komise zahájila tuto diskusi v prosinci roku 2010, jejímž cílem je veřejně konzultovat o tom, jak zlepšit systém DPH v EU. Této diskuse se může zúčastnit kdokoli, její podklady nalezneme v tzv. „Zelené knize,“ která je zveřejněna nejen na internetových stránkách Evropské komise, ale i např. na stránkách Ministerstva financí ČR.

Diskuse bude otevřena veřejnosti do 31. 5. 2011 a na základě obdržených podnětů zpracuje pak Komise do konce letošního roku priority budoucího systému DPH.

Doufejme tedy, že tato diskuse, do níž se zapojí řada odborníků z praxe různých států EU, napomůže v rámci harmonizace nepřímých daní lepšímu vývoji DPH do budoucna.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní publikace:

1. BENDA, V.; PITNER, L. *Daň z přidané hodnoty s komentářem k 1. 5. 2010*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 464 s. ISBN 978-80-7263-603-7.
2. BERGER, W.; KINDL, C.; WAKOUNIG, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty: praktický komentář*. 1. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 736 s. ISBN 978-80-86324-83-8.
3. DRÁBOVÁ, M.; HOLUBOVÁ, O.; TOMÍČEK, M. *Zákon o dani z přidané hodnoty. Komentář*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7357-523-6.
4. KUNEŠ, Z. *DPH u nemovitostí a ve výstavbě k 1. 1. 2010*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 168 s. ISBN 978-80-7263-592-4.
5. LÁCHOVÁ, L.; VANČUROVÁ, A. *Daňový systém ČR 2010*. 10. vyd. Praha: 1. VOX, 2010. 356 s. ISBN 978-80-86324-86-9.
6. LEDVINKOVÁ, J. *DPH v příkladech 2010*. 7. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 480 s. ISBN 978-80-7263-593-1.
7. SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
8. ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vyd. Praha: Linde, 2010. 352 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

Tištěná periodika:

1. LANGEROVÁ, D. Novela zákona o DPH 2011 – uplatňování DPH ve stavebnictví. *DPH aktuálně*, 2011, č. 6, s. 8. ISSN 1214-7540.

Právní předpisy:

1. Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů
2. Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
3. Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů
4. Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů
5. Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
6. Zákon č. 353/2003, o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů
7. Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů

8. Zákon č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon), ve znění pozdějších předpisů

Elektronické publikace:

1. Aktuálně.cz. *Češi děkují. Státní rozpočet jim zachránil Brusel* [online]. Aktualizováno 4.1.2011 [cit. 2011-01-18]. Dostupný z WWW: <<http://aktualne.centrum.cz/ekonomika/penize/clanek.phtml?id=687014>>.
2. Bydlení.cz. *Analýza DPH na bydlení v EU - 12 států stále uplatňuje sníženou sazbu* [online]. Aktualizováno 17.3.2011 [cit. 2011-04-02]. Dostupný z WWW: <<http://www.bydleni.cz/zprava/Analyza-DPH-na-bydleni-v-EU-12-statu-stale-uplatnuje-snizenou-sazbu>>. ISSN 1214-5548.
3. Česká daňová správa. *Informace k § 92a zákona o DPH (novela 2011) - Výpis z evidence k režimu přenesení daňové povinnosti* [online]. Aktualizováno 17.3.2011 [cit. 2011-04-03]. Dostupný z WWW: <http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/legislativa_metodika_12863.html>.
4. Česká daňová správa. *Rozpočtové určení daní* [online]. Aktualizováno 1.1.2008 [cit. 2011-02-02]. Dostupný z WWW: <<http://cds.mfcr.cz/cps/rde/xchg/cds/xsl/283.html?year=PRESENT>>.
5. České stavby.cz. *Vyznáte se v sazbách DPH ve stavebnictví?* [online]. Aktualizováno 2.2.2011 [cit. 2011-03-03]. Dostupný z WWW: <<http://www.ceskestavby.cz/clanky/vyznate-se-v-sazbach-dph-ve-stavebnictvi-19207.html>>. ISSN 1801-156X.
6. Daňový poradce Běhounek. *Novela zákona o DPH 199/2010 Sb.* [online]. Aktualizováno 6.11.2010 [cit. 2011-03-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.behounek.eu/news/dalsi-novela-zakona-o-dph-schvalena/>>.
7. Daňový portál pro všechny. *Vývoj sazeb DPH v ČR* [online]. Aktualizováno 27.3.2010 [cit. 2011-01-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.berne.cz/danova-teorie/vyvoj-sazeb-dph-v-cr/>>.
8. European Commission, Taxation and Customs Union. *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union* [online]. Situation at 1st January 2011 [cit. 2011-03-08]. Dostupný z WWW: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>.

9. Ministerstvo financí ČR. *Novela zákona o DPH od 1.4.2011* [online]. Aktualizováno 2011 [cit. 2011-02-27]. Dostupný z WWW:
<http://www.mfcr.cz/cps/rde/xchg/mfcr/xsl/dane_novela_zakona_dph_60991.html>.
10. NOVÁKOVÁ, M. *Novela ZDPH 2011 - nesplnění registrační povinnosti po 1. 4. 2011* [online]. Verlag Dashöfer, aktualizováno 13.1.2011 [cit. 2011-03-16]. Dostupný z WWW:
<<http://www.doplnek.com/content/dph-novela-odpocet-nesplneni-registrace-podnikani>>.
11. Novinky.cz. *Koalice mění dohodu o DPH, jednotná sazba bude 17,5 procenta* [online]. Aktualizováno 10.3.2011 [cit. 2011-03-11]. Dostupný z WWW:
<<http://www.novinky.cz/domaci/227491-koalice-meni-dohodu-o-dph-jednotna-sazba-bude-17-5-procenta.html>>.
12. Peníze.cz. *Co je to daň z přidané hodnoty* [online]. Aktualizováno 2011 [cit. 2011-01-18]. Dostupný z WWW: <<http://www.penize.cz/80308-co-je-to-dan-z-pridane-hodnoty-dph>>. ISSN 1213-2217.
13. Podnikatel.cz. *Odpočet DPH půjde nejdříve v období, kdy vám dorazí faktura* [online]. Aktualizováno 10.2.2011 [cit. 2011-02-27]. Dostupný z WWW:
<<http://www.podnikatel.cz/clanky/novela-zakona-o-dph-2011-ruceni-za-dan/>>. ISSN 1802-8012.

SEZNAM ZKRATEK

DPH	daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
ČR	Česká republika
FO	fyzická osoba
PO	právnícká osoba
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
DIČ	daňové identifikační číslo
ZD	základ daně
ES	Evropské společenství
ESD	Evropský soudní dvůr
EPO	Elektronická podání pro daňovou správu
ČNB	Česká národní banka
DAP	daňové přiznání
JČS	jiný členský stát

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 29. dubna 2011

.....
jméno a příjmení studenta

Adresa trvalého pobytu studenta:
Bukovec 60, 739 85 BUKOVEC